

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
CHRISTINE STIX-HACKL

της 27ης Σεπτεμβρίου 2001¹

I — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

1. Στην υπό κρίση υπόθεση το VAT and Duties Tribunal, Manchester (Ηνωμένο Βασίλειο), ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί σχετικά με το αν ένα τυχερό παιχνίδι συνιστά φορολογητέα πράξη, όσον αφορά την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως δε υπό την έννοια 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση² (στο εξής: έκτη οδηγία), ακόμη και αν αυτό δεν στηρίζεται σε νομική πράξη ή εκτέλεση της οποίας μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς, καθώς και σχετικά με τον τρόπο καθορισμού, σε μια τέτοια περίπτωση, της βάσεως επιβολής του φόρου.

II — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

2. Η Town & County Factors Ltd (στο εξής: Town & County) είναι καταχωρισμένη, όσον

αφορά την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), στο Ηνωμένο Βασίλειο, ως το αντιπροσωπευτικό μέλος ενός ομίλου εταιριών, μέλος του οποίου είναι και η εταιρία Vernons Games Ltd (στο εξής: Vernons).

3. Η Vernons διοργανώνει εβδομαδιαία τυχερά παιχνίδια με το όνομα «spot-the-ball» («βρες τη μπάλα»). Από τον Ιούνιο του 1994 μέχρι τον Νοέμβριο του 1995 (στο εξής: κρίσιμο διάστημα) η Vernons διοργάνωσε τα σχετικά παιχνίδια όπως εκτίθεται συνοπτικά στα σημεία 4 έως 8 κατωτέρω.

4. Τα δελτία συμμετοχής σε κάθε παιχνίδι έφεραν α) αντίγραφο μιας φωτογραφίας ληφθείσας κατά τη διάρκεια ποδοσφαιρικού αγώνα, από την οποία είχε απαλειφθεί η μπάλα, β) τους όρους συμμετοχής και γ) κατάλογο των κερδών. Κάθε παίκτης μπορούσε να θέσει μέχρι 900 σταυρούς στη φωτογραφία προσδιορίζοντας το σημείο όπου εκτιμούσε ότι βρισκόταν το κέντρο της μπάλας. Το καταβαλλόμενο για τη συμμετοχή ποσό διέφερε ανάλογα με τον αριθμό των σταυρών. Ο παίκτης συμπλήρωνε το δελτίο συμμετοχής και το απέστειλε, μαζί με το ανάλογο ποσό που όφειλε για τη συμμετοχή του, στη Vernons. Μια ομάδα κριτών αποτελούμενη από τρεις πρώην επαγγελματίες ποδοσφαιριστές μελετούσε τη φωτογραφία και όριζε το σημείο όπου ήταν πιθανό

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ L 145, σ. 1.

νότερο να βρίσκεται η μπάλα. Ο παίκτης που είχε σημειώσει τον πλησιέστερο προς το σημείο αυτό σταυρό κέρδιζε το πρώτο βραβείο και, έπειτα από αυτόν, ο παίκτης που είχε σημειώσει τον δεύτερο πλησιέστερο προς το σημείο αυτό σταυρό κέρδιζε το δεύτερο βραβείο κ.ο.κ.

5. Αν η ομάδα των κριτών εκτιμήσει ότι κάποιος παίκτης βρήκε την απολύτως σωστή ένδειξη, του δίδεται ειδικό Βραβείο (“Jackpot”) αξίας 200 000 λιρών στερλινών σε μετρητά και σε διάφορα αγαθά (αντί του “Πρώτου Βραβείου”). Αν περισσότεροι παίκτες εντοπίσουν την απολύτως σωστή ένδειξη, το εν λόγω βραβείο διανέμεται σε ίσα μέρη.

5. Οι όροι συμμετοχής σε κάθε παιχνίδι προέβλεπαν τα εξής:

[...]»³

«1. Η συμμετοχή στο παιχνίδι συνεπάγεται αποδοχή των όρων συμμετοχής. Ο παίκτης δέχεται ότι η παρούσα σύμβαση συνεπάγεται ηθική μόνο δέσμευση [για τον διοργανωτή] και ότι το πρόσωπο μέσω του οποίου κατατίθεται το δελτίο συμμετοχής ενεργεί για λογαριασμό του. Ο παίκτης δέχεται επίσης, σε συμφωνία με τον μεσάζοντα, ότι κάθε μεταξύ τους σύμβαση συνεπάγεται ηθική δέσμευση μόνον.

6. Σύμφωνα με τη νομοθεσία της Αγγλίας και της Ουαλλίας, η χρησιμοποίηση στον υπ’ αριθ. 1 όρο της εκφράσεως «η παρούσα σύμβαση συνεπάγεται ηθική μόνο δέσμευση» αποκλείει την ύπαρξη οποιασδήποτε έννομης σχέσεως μεταξύ των παικτών και της Vernons, οπότε δεν μπορεί να γίνει δεκτή αγωγή που ασκεί παίκτης κατά της οικείας εταιρίας με αίτημα να εξεταστεί το δελτίο του σύμφωνα με τους προβλεπόμενους όρους ή να του δοθούν τα κέρδη του.

[...]

4. [...] τα κέρδη, ή σε περίπτωση περισσότερων νικητών, ίσο ποσοστό της αξίας τους σε χρήμα, όπως προαναφέρθηκε, δίδονται στους νικητές σε συνάρτηση με την αντιστοιχία των σημειώσεων τους στα δελτία συμμετοχής προς τη θέση που προσδιόρισε η επιτροπή, μέχρις διανομής όλων των κερδών.

7. Τα έσοδα από κάθε παιχνίδι μπορούν να προβλέπονται με μεγάλη ακρίβεια και το ύψος των κερδών καθορίζεται σε συνάρτηση με αυτά. Τα κέρδη συνίστανται σε χρηματικά ποσά, σε διάφορα αγαθά και υπηρεσίες. Η αξία του αναφερόμενου στον υπ’ αριθ. 5 όρο ειδικού βραβείου μπορεί να υπερβαίνει το ύψος των εσόδων ενός συγκεκριμένου παιχνιδιού, πράγμα που πράγματι συνέβη μερικές φορές. Τα ποσά που καταβάλλονται για τη συμμετοχή στο παιχνίδι ήταν πάντοτε αρκετά για την κάλυψη των προσφερόμενων κερδών, ενώ ουδέποτε ο διοργανωτής αρνήθηκε να καταβάλει ή να παραδώσει τα κέρδη σε κάποιον νικητή.

3 — Η ρήτρα αυτή ίσχυε για περιορισμένο χρονικό διάστημα.

8. Μολονότι ούτε στους όρους του παιχνιδιού ούτε αλλού προβλεπόταν ότι η Vernons ήταν υποχρεωμένη να χρηματοδοτεί τα χρηματικά κέρδη ή τα φυσικά αντικείμενα με τα έσοδα αυτά ή με κάποιο άλλο συγκεκριμένο χρηματικό ποσό, αυτή ήταν η μέθοδος που ακολουθούσε για κάθε παιχνίδι — ήτοι τα κέρδη πληρώνονταν από τα έξοδα που κατέβαλαν οι παίκτες για τη συμμετοχή τους. Η Vernons δεν όφειλε, ούτε από νομικής ούτε από εμπορικής απόψεως, να χρησιμοποιήσει τα έσοδα από τη συμμετοχή των παικτών κατά ορισμένο τρόπο ή να τα διαχειριστεί διαφορετικά απ' ό,τι τα ίδια κεφάλαιά της.

9. Με έγγραφο της 28ης Μαρτίου 1995, οι Commissioners of Customs and Excise έκριναν ότι, για τα οικονομικά έτη που περιλαμβάνονταν στο κρίσιμο διάστημα, η Town & County όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ επί του συνολικού ποσού των εισπραχθέντων από τους παίκτες ποσών και όχι, όπως αυτή υποστήριξε, επί του ποσού αυτού μειωμένου κατά την αξία των χρηματικών ή άλλων κερδών.

10. Η Town & County άσκησε προσφυγή κατά της απόφασεως αυτής. Με την από 27 Αυγούστου 1996 διάταξή του, το αιτούν δικαστήριο έκρινε τα εξής:

α) ενόψει της σκέψεως 14 της απόφασεως του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου της 3ης Μαρτίου 1994 στην υπόθεση C-16/93, Tolsma (Συλλογή 1994, σ. I-743), η έκφραση «συνεπάγεται ηθική μόνο

δέσμευση», δεδομένου ότι αποκλείει την ύπαρξη έννομης σχέσεως μεταξύ του παίκτη και της Vernons, δημιουργεί αμφιβολίες ως προς το αν πράγματι υφίσταται παροχή εξ επαχθούς αιτίας εκ μέρους της Vernons προς κάθε παίκτη, ως αντιπαροχή υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Το ζήτημα αυτό θα καλείται κατωτέρω «ζήτημα Tolsma»·

β) αν υφίσταται πράγματι παροχή εξ επαχθούς αιτίας, τότε, ενόψει των σκέψεων 8 έως 13 της αποφάσεως της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93, Glawe (Συλλογή 1994, σ. I-1679), το φορολογητέο ποσό κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', είναι το σύνολο των ποσών που καταβάλλουν οι παίκτες και όχι το ποσό που απομένει μετά από αφαίρεση των προοριζόμενων για τα κέρδη χρημάτων. Το ζήτημα αυτό θα καλείται κατωτέρω «ζήτημα Glawe»·

γ) η ανάγκη υποβολής προδικαστικού ερωτήματος στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο επί του ζητήματος Tolsma θα εξεταζόταν σε μεταγενέστερη συνεδρίαση.

11. Κατά των δύο αποφάσεων που εκδόθηκαν κατόπιν της συνεδριάσεως σχετικά με την ανάγκη υποβολής των δύο αυτών ερωτημάτων στο Δικαστήριο ασκήθηκε έφεση ενώπιον του High Court of Justice, το οποίο αποφάσισε ότι τα ζητήματα Tolsma και Glawe έπρεπε να υποβληθούν στο Δικαστήριο και, για τον σκοπό αυτό, ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

12. Συνεπώς, το VAT and Duties Tribunal, Manchester καλεί το Δικαστήριο να αποφανθεί επί των ακόλουθων δύο προδικαστικών ερωτημάτων:

«1) Βάσει της ορθής ερμηνείας των οδηγιών του Συμβουλίου 67/227/ΕΟΚ, της 11ης Απριλίου 1967, και 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Μαΐου 1977, ειδικότερα των άρθρων 2, σημείο 1, και 6, παράγραφος 2, της τελευταίας, και ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου, ιδίως της αποφάσεως της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolsma (Συλλογή 1994, σ. I-743), μπορεί να θεωρείται ως φορολογητέα πράξη, όσον αφορά την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας, η πράξη που, βάσει συμφωνίας των μερών, συνεπάγεται “ηθική μόνο δέσμευση” (οπότε, κατά το εθνικό δίκαιο, δεν είναι δυνατό να ζητηθεί δικαστικώς η εκτέλεσή της);

2) Αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική, τότε, κατά την ορθή ερμηνεία των ως άνω οδηγιών, ιδίως του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, της τελευταίας, και ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου, ιδίως της αποφάσεως της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93, Glawe (Συλλογή 1994, σ. I-1679), το φορολογητέο ποσό, όσον αφορά την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο πλαίσιο των υπηρεσιών διοργανώσεως τυχερού παιχνιδιού τις οποίες παρέχει ο διοργανωτής στους παίκτες έναντι καταβολής εκ μέρους τους κάποιου χρηματικού ποσού, είναι:

α) το σύνολο των καταβαλλομένων αυτών ποσών ή

β) το σύνολο των καταβαλλομένων αυτών ποσών αφαιρουμένου του ποσού ή της αξίας των κερδών που διανέμονται στους νικητές ή

γ) κάποιο άλλο ποσό και, αν ναι, ποιο;

Επικουρικώς, αν πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται από τον διοργανωτή σε κάθε παίκτη ατομικά έναντι του ποσού που καταβάλλει για τη συμμετοχή του στο παιχνίδι, το φορολογητέο ποσό όσον αφορά κάθε σχετική παροχή είναι:

α) το καταβαλλόμενο αυτό ποσό ή

β) το καταβαλλόμενο αυτό ποσό αφαιρουμένου του αντίστοιχου ποσοστού του ποσού ή της αξίας της αξίας των κερδών που διανέμονται στους νικητές ή

γ) κάποιο άλλο ποσό και, αν ναι, ποιο;»

Η πράξη αυτή αυτή δύναται να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε:

III — Νομικό πλαίσιο

13. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

— εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο,

— υποχρέωση προς παράλειψη ή ανοχή πράξεως ή καταστάσεως,

«Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται:

— εκτέλεση υπηρεσίας κατ' επιταγήν της δημοσίας αρχής η επ' ονόματί της ή εις εκτέλεση νόμου.»

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.

15. Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

«1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

14. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', ο,τιδήποτε 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,

«1. Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».

16. Ένα τμήμα του άρθρου 13, Β, έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση: [...]

στ) τα στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχερά παιχνίδια, με την επιφύλαξη τηρήσεως των καθοριζόμενων από κάθε κράτος μέλος προϋποθέσεων και ορίων [...]».

IV — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

A — Επιχειρήματα των διαδίκων

17. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, *Town & County*, επισημαίνει εκ προοιμίου ότι η

έννοια «αντιπαροχή» ή η έκφραση «εξ επαχθούς αιτίας» που αναφέρονται στα άρθρα 2 και 11 της έκτης οδηγίας συνιστούν έννοιες του κοινοτικού δικαίου οι οποίες, ως εκ τούτου, πρέπει να τυγχάνουν ενιαίας εφαρμογής στο σύνολο του κοινοτικού εδάφους. Επιπλέον, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του σχετικού νομικού πλαισίου και των συναφών πραγματικών περιστατικών, όπως δήλωσε ο γενικός εισαγγελέας Jacobs με τις προτάσεις του στην υπόθεση Glawe, γεγονός που προϋποθέτει εν προκειμένω ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη η δομή του παιχνιδιού, η οποία είναι χαρακτηριστική των τυχερών παιχνιδιών.

18. Σύμφωνα με την *Town & County*, οι επίδικες στην παρούσα υπόθεση συμβάσεις, οι οποίες έχουν την ιδιαιτερότητα ότι συνεπάγονται «ηθική μόνο δέσμευση», δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ. Τούτο δε επειδή, όπως απορρέει από την απόφαση *Tolsma*, για να μπορεί να γίνει λόγος για παροχή υπηρεσιών, απαιτείται η ύπαρξη έννομης σχέσεως μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του δικαιούχου αυτής, σχέση βάσει της οποίας ανταλλάχθηκαν αμοιβαίως οι παροχές.

19. Σε αντίθεση προς την υπόθεση *Tolsma*, στην παρούσα υπόθεση δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη ουδεμίας έννομης σχέσεως μεταξύ του παίκτη και του έχοντος την εκμετάλλευση του παιχνιδιού ή μεταξύ του παίκτη και της *Town & County*. Σύμφωνα με την προσφεύγουσα, αυτό είναι σύμφωνο με τη νομολογία των εθνικών δικαστηρίων όσον αφορά τις συμβάσεις που συνεπάγονται «ηθική μόνο δέσμευση», κατά την οποία παρόμοιες συμβάσεις δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα και η εκτέλεσή τους δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς, ήτοι δεν γεννούν ούτε δικαιώματα ούτε υποχρεώσεις.

20. Επομένως, η εξεταζόμενη στην παρούσα υπόθεση σύμβαση εμπίπτει σε μια ειδική κατηγορία περιπτώσεων από τις οποίες, παρά τον εμπορικό τους χαρακτήρα, απουσιάζουν τα απαραίτητα στοιχεία της αντιπαροχής ή της δυνατότητας να ζητηθεί δικαστικώς η εκτέλεσή τους, ήτοι οι παίκτες γνωρίζουν συναφώς ότι οι εν λόγω συμβάσεις δεν αντιπροσωπεύουν καμία νομική αξία.

21. Ως εκ τούτου, η Town & County συνάγει ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, ουδόλως πρόκειται για πράξη υπό την έννοια του ΦΠΑ και ότι, κατ' επέκταση, η διοργάνωση του παιχνιδιού «Spot-the-Ball» δεν υπόκειται στον ΦΠΑ.

22. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επισημαίνει ότι, στις περιπτώσεις που μια σύμβαση μεταξύ δύο ατόμων περιέχει όρο βάσει του οποίου συνεπάγεται «ηθική μόνο δέσμευση», αυτό σημαίνει απλώς ότι τα συμβαλλόμενα μέρη αποφάσισαν ότι δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς η εκτέλεση των αμοιβαίων υποχρεώσεών τους, όχι όμως ότι, γενικώς, δεν υφίσταται έννομη σχέση.

23. Η παρούσα υπόθεση διακρίνεται από την υπόθεση Tolsma λόγω του γεγονότος ότι ο διοργανωτής και ο παίκτης συμφώνησαν ως προς τον προαναφερθέντα όρο κατά τη σύναψη της συμβάσεώς τους, βάσει της οποίας παρασχέθηκε υπηρεσία έναντι αμοιβής. Αντιθέτως, στην υπόθεση Tolsma δεν

αποδείχθηκε κανένας δεσμός ικανός να αναγνωριστεί νομικά και δεν πραγματοποιήθηκε καμία πράξη όπως εν προκειμένω.

24. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι, όσον αφορά τον ΦΠΑ, αρκεί να υφίσταται σχέση ικανή να αναγνωριστεί νομικά μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του δικαιούχου της παροχής, σχέση βάσει της οποίας αυτός προβαίνει σε εξ επαχθούς αιτίας παροχή (φορολογητέα). Αντιθέτως, δεν ασκεί επιρροή το αν η εκτέλεση της παροχής μπορεί ή δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία της έκτης οδηγίας θα ερχόταν σε αντίθεση τόσο με τη νομολογία του Δικαστηρίου όσο και με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και θα ωθούσε απροκάλυπτα τους συναλλασσομένους στη διάπραξη φορολογικής απάτης.

25. Επιπλέον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται ότι, αν, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, υπόκεινται, βάσει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, στον ΦΠΑ ακόμη και παράνομες παροχές, η εκτέλεση των οποίων δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς σε πολλές έννομες τάξεις, αυτό πρέπει επίσης να ισχύει για μια παροχή όπως η επίδωξη.

26. Τέλος, ούτε η εφαρμογή της έκτης οδηγίας μπορεί να εξαρτάται από τη δυνατότητα να ζητηθεί δικαστικώς η εκτέλεση συμβάσεων, διότι μια τέτοια δυνατότητα μπορεί να ποικίλλει μεταξύ των κρατών μελών και, ως

εκ τούτου, ενδέχεται να θίξει, χωρίς νόμιμη αιτία, την ενιαία φορολογική μεταχείριση στο πλαίσιο της Κοινότητας.

ουδεμία αντιπαροχή είχε καταβληθεί για συγκεκριμένη παροχή.

27. Συνεπώς, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εκτιμά ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

28. Επίσης, σύμφωνα με την *Επιτροπή*, μια σύμβαση όπως η επίδικη δεν μπορεί να εκφύγει του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ για τον λόγο ότι δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς η εκτέλεσή της. Υφίσταται μια σαφώς καθορισμένη πράξη που συνιστά την αντιπαροχή και, για την εφαρμογή του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, σημασία έχει το αν έχει συμφωνηθεί αμοιβή ως αντιπαροχή και όχι το αν υφίσταται αντιπαροχή η εκτέλεση της οποίας μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς.

29. Κατά τα λοιπά, η Επιτροπή αμφισβητεί την προσέγγιση ότι, σύμφωνα με το αγγλικό δίκαιο, ο όρος ότι η σύμβαση συνεπάγεται «ηθική μόνο δέσμευση» αποκλείει στην πράξη κάθε έννομη σχέση μεταξύ των συμβαλλομένων μερών.

30. Σε αντίθεση με την παρούσα υπόθεση, η υπόθεση *Tolsma* δεν αφορούσε σύμβαση που συνεπαγόταν ηθική μόνο δέσμευση· επίσης,

31. Η Επιτροπή παρατηρεί, επίσης, ότι, αν γίνει δεκτή η προβαλλόμενη από την *Town & County* άποψη, σε πολλά κράτη μέλη οι σχετικές με διάφορα τυχερά παιχνίδια συναλλαγές δεν θα υπόκειντο σε ΦΠΑ χωρίς να είναι αναγκαία η επίκληση εξαιρέσεως, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, σε ορισμένα κράτη μέλη, δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς η εκτέλεση παρόμοιων πράξεων.

Β — Εκτίμηση

32. Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν μια συναλλαγή μπορεί να θεωρείται ως υποκείμενη σε φόρο υπό την έννοια της έκτης οδηγίας ακόμη και αν από τη συναλλαγή απορρέει υποχρέωση της οποίας η εκτέλεση δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, λόγω όρου της συμβάσεως που προβλέπει «ηθική μόνο δέσμευση».

33. Επί του σημείου αυτού πρέπει κατ' αρχάς να σημειωθεί ότι, στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, δεν χρειάζεται να γίνει ανα-

φορά στην πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, 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), η οποία αναφέρεται στο πρώτο ερώτημα, εφόσον δεν ίσχυε πλέον όταν πραγματοποιήθηκαν οι επίδικες συναλλαγές. Επιπλέον, για να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα, δεν είναι αναγκαίο, όπως προκύπτει από την εκτίμηση που ακολουθεί, να ερμηνευθεί το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας στο οποίο αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο, στον βαθμό που η διάταξη αυτή καθορίζει απλώς το τι πρέπει να θεωρείται ως «παροχή υπηρεσιών» υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

34. Δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «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». Επομένως, μια υποκείμενη σε φόρο συναλλαγή χαρακτηρίζεται από το ότι μια αντιπαροχή συνδέεται με μια παροχή υπηρεσιών ή μια παράδοση αγαθών κατά τρόπο που η εν λόγω παροχή ή παράδοση να θεωρείται ότι πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας».

35. Το Δικαστήριο έκρινε συναφώς, μεταξύ άλλων με τις αποφάσεις *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*⁴, *Apple and Pear Development Council*⁵ και *Naturally Yours*

*Cosmetics*⁶, ότι η έννοια της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας κατά το άρθρο 2, σημείο 1, προϋποθέτει την ύπαρξη «άμεσης σχέσεως» μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής. Μόνον εφόσον υφίσταται η σχέση αυτή μεταξύ παροχής και αντιπαροχής, μπορεί να υφίσταται παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και, κατ' επέκταση, συναλλαγή υποκείμενη σε φόρο.

36. Στην υπόθεση *Tolsma* το Δικαστήριο διευκρίνισε το σημείο αυτό, επισημαίνοντας ότι μια παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας» και, επομένως, είναι φορολογητέα μόνον «αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη»⁷.

37. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της οδηγίας και την προαναφερθείσα νομολογία του Δικαστηρίου, το ως άνω κριτήριο της «έννομης σχέσεως» δεν πρέπει να νοείται αυτόνομα, ωσάν να επρόκειτο εν προκειμένω για ένα συγκεκριμένο ειδικό νομικό στοιχείο που πρέπει να χαρακτηρίζει την οικεία συναλλαγή. Αντιθέτως, ως «έννομη σχέση» νοείται η σχέση μεταξύ παροχής και τιμήματος.

4 — Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80 (Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 12).

5 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86 (Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψη 12).

6 — Απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, 230/87 (Συλλογή 1988, σ. 6365, σκέψη 11).

7 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 14.

38. Περαιτέρω, η σύναψη «έννομης σχέσεως» υπό την έννοια της αποφάσεως *Tolsma* μπορεί να μην εξαρτάται από την ύπαρξη ιδιαίτερων νομικών χαρακτηριστικών, ιδίως συμβατικών ή δικονομικών, όπως η δυνατότητα να ζητηθεί δικαστικώς η εκτέλεση τους. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι οι προϋποθέσεις σχετικά με την ύπαρξη και το περιεχόμενο των εννόμων σχέσεων ποικίλουν ανάλογα με τις εθνικές έννομες τάξεις, κάτι τέτοιο δεν θα ήταν συμβατό ούτε με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ούτε με τον σκοπό της εναρμονίσεως του ΦΠΑ. Άλλως, η εισαγωγή όρου που να συνεπάγεται ηθική μόνο δέσμευση θα παρέσχε τη δυνατότητα διαπράξεως φορολογικής απάτης.

39. Επομένως, πρέπει απλώς και μόνο να προσδιοριστεί το αν οι παροχές ανταλλάχθηκαν στο πλαίσιο συμβάσεων — ακόμη και αν αυτές συνεπάγονται ηθική μόνο δέσμευση — από τις οποίες να προκύπτει ότι οι αμοιβαίως ανταλλαχθείσες παροχές συνδέονται άμεσα μεταξύ τους.

40. Στην υπόθεση *Tolsma* δεν υπήρχε πράγματι καμία σύμβαση οποιασδήποτε φύσεως που να έχει δημιουργήσει επαρκή δεσμό μεταξύ παροχής και αντιπαροχής, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για πράξεις «εξ επαχθούς αιτίας» υπό την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας. Συγκεκριμένα, μολονότι ο «παρέχων την υπηρεσία» (στην περίπτωση εκείνη ένας πλανόδιος μουσικός) είχε πράγματι εισπράξει ορισμένα ποσά «εις αντιπαροχή της» υπηρεσίας του, οι «αποδέκτες της

υπηρεσίας» τα κατέβαλλαν κατά βούληση και, κατ' αρχήν, ελάμβαναν την παροχή ανεξαρτήτως της «αντιπαροχής» τους⁸.

41. Αντιθέτως, οι περιπτώσεις όπως οι επίδικες, σε αντίθεση προς την υπόθεση *Tolsma*, χαρακτηρίζονται πιθανότατα από ένα είδος συμβάσεως βάσει της οποίας το ποσό για τη συμμετοχή στο παιχνίδι καταβάλλεται ως *αντιπαροχή* για την υπηρεσία που παρέχει ο διοργανωτής του παιχνιδιού. Για να μπορέσει να μετάσχει στο παιχνίδι, ο παίκτης πρέπει πράγματι να τηρεί τον κανονισμό που επιβάλλει ο διοργανωτής και να δέχεται όλους τους όρους, περιλαμβανομένων και των όρων συμμετοχής. Μόνον αφού καταθέσει το δελτίο συμμετοχής και καταβάλει το αντίστοιχο ποσό, τηρουμένων των όρων, μπορεί ο παίκτης να μετάσχει στο παιχνίδι και να έχει την ευκαιρία να κερδίσει.

42. Εφόσον οι παροχές ανταλλάσσονται στο πλαίσιο αντίστοιχων συμβάσεων από τις οποίες προκύπτει ότι οι εν λόγω παροχές συνδέονται άμεσα μεταξύ τους και, ως εκ τούτου, πληρούν το κριτήριο να παρέχονται «εξ επαχθούς αιτίας», όπως προβλέπει το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υφίσταται, εν πάση περιπτώσει, μια «έννομη σχέση» υπό την έννοια της αποφάσεως *Tolsma*. Συνεπώς, δεν ασκεί επιρροή το ότι οι όροι που προβλέπουν ηθική μόνο δέσμευση αποκλείουν τη δυνατότητα ασκήσεως ενδίκου βοηθήματος.

43. Τέλος, όπως προκύπτει και από τις παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνω-

8 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 17.

μένου Βασιλείου, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου, βάσει της οποίας ακόμη και παράνομες συμβάσεις η εκτέλεση των οποίων δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς σε πολλές έννομες τάξεις, μπορούν να υπόκεινται στον ΦΠΑ⁹, μπορεί να συναχθεί ότι, κατά μείζονα λόγο, πρέπει να ισχύει το ίδιο για τις νόμιμες συμβάσεις η εκτέλεση των οποίων δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη.

παιχνιδιού και μόνο, περιέχει ωστόσο αναφορά στην παροχή της πιθανότητας αποκτήσεως κερδών, δεδομένου ότι πρόκειται για τυχερό παιχνίδι.

A — Επιχειρηματολογία των διαδίκων

44. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι υπάρχει «έννομη σχέση» ακόμη και όταν πρόκειται για σύμβαση η εκτέλεση της οποίας δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς.

45. Συνεπώς, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, δυνάμει της έκτης οδηγίας, ιδίως του άρθρου της 2, παράγραφος 1, μια σύμβαση μεταξύ δύο ατόμων που, κατόπιν συμφωνίας τους, γεννά «ηθική μόνο δέσμευση» (και, κατ' επέκταση, η εκτέλεση της οποίας δεν μπορεί να ζητηθεί δικαστικώς σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο) είναι κατ' αρχήν δυνατό να υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας.

V — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

46. Μολονότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορά ρητώς τη διοργάνωση του

47. Η *Town & County* υποστηρίζει ότι η υπηρεσία που παρέχει στους παίκτες περιορίζεται στη διοργάνωση ενός τυχερού παιχνιδιού και ότι απλώς προσφέρει το πλαίσιο εντός του οποίου είναι δυνατή η διεξαγωγή του παιχνιδιού αυτού. Κατά την άποψή της, η συναλλαγή που συνάπτει με τους παίκτες πρέπει να θεωρείται ως «στοίχημα» ή ως «τυχερό παιχνίδι ή λαχείο» υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, το οποίο, κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής, πρέπει κατ' αρχήν να απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Οι βρετανικές τελωνειακές αρχές είχαν προδήλως την πρόθεση να φορολογήσουν τις πράξεις αυτές όχι επειδή αυτές δεν μπορούσαν να θεωρηθούν «στοίχημα» ή «τυχερό παιχνίδι ή λαχείο», αλλά διότι η διοίκηση στηρίχθηκε στην εξουσία εκτιμήσεως που δίδεται στα κράτη μέλη να φορολογούν ορισμένες πράξεις, μολονότι άλλως αυτές θα απαλλάσσονταν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας.

48. Ακολούθως, η *Town & County* ισχυρίζεται ότι, κατά την εξέταση του περιεχομένου της αντιπαροχής, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η δομή της συναλλαγής — είτε

9 — Απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer (Συλλογή 1998, σ. I-3369).

πρόκειται για συναλλαγές που σχετίζονται με τυχερά παιχνίδια είτε για συγγενείς συναλλαγές.

49. Στο πλαίσιο αυτό, η προσφεύγουσα αναφέρεται στην ομοιότητα που παρουσιάζουν τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης σε σχέση με τις επίδικες συναλλαγές στις υποθέσεις Glawe¹⁰ και Fischer.

Συναφώς, η Town & County προσθέτει ότι, στην υπόθεση Glawe, τόσο το Δικαστήριο όσο και ο γενικός εισαγγελέας κατέληξαν ότι ο επιχειρηματίας δεν έπρεπε να φορολογηθεί επί του συνολικού ποσού όλων των κερμάτων που είχαν εισαχθεί στις μηχανές τυχερών παιχνιδιών με κέρματα, αλλά μόνον μέχρι το ποσοστό κάθε διακυβεύματος που είχε το δικαίωμα να διατηρήσει για λογαριασμό του και που δεν το κατέβαλε στους παίκτες υπό τη μορφή κερδών.

50. Τέλος, η Town & County ισχυρίζεται, επίσης, ότι το Δικαστήριο εξέδωσε τις αποφάσεις Glawe και Fischer στηριζόμενο στις γενικές αρχές του δικαίου του ΦΠΑ, μεταξύ άλλων στην αρχή σύμφωνα με την οποία η αντιπαροχή πρέπει να αντιστοιχεί στο ποσό που πράγματι έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο και όχι σε ανώτερο ποσό. Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται από την προσέγγιση του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Argos¹¹, Εμδα Ηιββτ¹² και First National Bank Of Chicago¹³.

51. Συμπερασματικά, η Town & County προτείνει, επομένως, να δοθεί στο δεύτερο ερώτημα η απάντηση ότι η υποκείμενη σε φόρο αμοιβή που έλαβε η Town & County για την υπηρεσία που παρέσχε — ήτοι τη διοργάνωση του τυχερού παιχνιδιού «Spot-the-Ball» για τους παίκτες — αντιστοιχεί στο σύνολο των ποσών που κατέβαλαν οι παίκτες για τη συμμετοχή τους μειωμένο κατά το ποσό ή την αξία των κερδών που διανεμήθηκαν στους νικήτες στο πλαίσιο του παιχνιδιού.

52. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει ότι, σύμφωνα με το κείμενο του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η βάση επιβολής του φόρου για τη διοργάνωση τυχερού παιχνιδιού όπως το επίδικο συνίσταται στο ποσό που καταβάλλει κάθε παίκτης στον διοργανωτή. Η έκτη οδηγία δεν παρέχει τη δυνατότητα περιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου στο ποσό ή την αξία των κερδών που διανέμονται στους νικητές (ή σε ανάλογο ποσοστό του εν λόγω ποσού ή της εν λόγω αξίας).

53. Σύμφωνα με την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η νομολογία Glawe δεν τυγχάνει εφαρμογής στην παρούσα υπόθεση, διότι ο διοργανωτής του παιχνιδιού δεν στερείται νομίμως του δικαϊκόματός του να διαθέτει τα ποσά που εισέπραξε από τους παίκτες και δεν έχει καμία νομική υποχρέωση να χρηματοδοτεί τα κέρδη από τα έσοδά του ή από κάποιο άλλο συγκεκριμένο χρηματικό ποσό.

10 — Απόφαση προπαρατεθείσα ανωτέρω στο σημείο 10.

11 — Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-288/94 (Συλλογή 1996, σ. I-5311).

12 — Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94 (Συλλογή 1996, σ. I-5339).

13 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1998, C-172/96, (Συλλογή 1998, σ. I-4387).

54. Επίσης, η απόφαση Fischler δεν μπορεί να εφαρμοστεί αναλογικά στο επίδικο στην παρούσα υπόθεση τυχερό παιχνίδι, καθότι η διανομή των κερδών — σε αντίθεση προς την άλλη υπόθεση — δεν συνίσταται εν προκειμένω σε επιστροφή του ποσού που έχει καταβληθεί για τη συμμετοχή στο παιχνίδι (αυξημένου ενδεχομένως κατά ποσό που αντιστοιχεί στην πιθανότητα αποκτήσεως κερδών) και δεν έχει καμία σχέση με το ποσό που κατέβαλαν οι νικητές για τη συμμετοχή τους. Συνεπώς, ο διοργανωτής του παιχνιδιού μπορεί, εν προκειμένω, να συγκριθεί με οποιονδήποτε παρέχει υπηρεσίες, χρησιμοποιώντας τη λαμβανόμενη ως αντιπαροχή των υπηρεσιών του αμοιβή για να χρηματοδοτεί τις τρέχουσες συναλλαγές του. Το γεγονός ότι η αξία των κερδών που διανέμει υπολογίζεται με βάση τα κατ' εκτίμηση έσοδά του δεν συνιστά λόγο διακρίσεως του διοργανωτή του παιχνιδιού από οποιονδήποτε άλλο επιχειρηματία άλλου τομέα.

55. Επομένως, σύμφωνα με την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι βάση επιβολής του φόρου για τη διοργάνωση διαγωνισμού, ήτοι τυχερού παιχνιδιού όπως το επίδικο εν προκειμένω, συνιστά το σύνολο των ποσών που καταβάλλει καθέννας από τους παίκτες.

56. Η Επιτροπή θεωρεί ότι στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα έχει ήδη δοθεί απάντηση με την απόφαση Glawe και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα στην υπόθεση Fischer. Δεν υφίσταται λυσιτελής διάκριση μεταξύ του επίδικου εν προκειμένω τυχερού παιχνιδιού και των τυχερών παιχνιδιών ή των

λαχείων (μηχανημάτων τυχερών παιχνιδιών με κέρματα, ρουλέτας) που εξετάστηκαν στις δύο προπαρατεθείσες αποφάσεις.

57. Ακολούθως, η Επιτροπή αναφέρεται στη νομολογία του Δικαστηρίου στις υποθέσεις *Naturally Yours Cosmetics* και *Boots Company* (απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Συλλογή 1990, σ. I-1235), κατά την οποία βάση επιβολής του φόρου συνιστά η αντιπαροχή που πράγματι λαμβάνει ο προμηθευτής. Επομένως, σε περίπτωση όπως η υπό κρίση επιβάλλεται να καθοριστεί σε τι συνίστανται οι παρεχόμενες υπηρεσίες καθώς και το ποσοστό του διακυβεύματος που λειτουργεί ως αντίτιμο για την εν λόγω παροχή.

58. Η υπηρεσία που παρέχει ο διοργανωτής του τυχερού παιχνιδιού συνίσταται στη διοργάνωση του παιχνιδιού, υπηρεσία για την οποία αμείβεται με το ποσό που πράγματι απομένει γι' αυτόν αν αφαιρεθούν τα κέρδη. Με το ίδιο αυτό ποσό θα καλύψει τα έξοδα διοργανώσεως και τους φόρους και θα εξασφαλίσει ένα περιθώριο κέρδους.

59. Συνεπώς, ένα τμήμα των ποσών που εισπράττει από τους παίκτες θα αποταμιευτεί, ενώ το υπόλοιπο ποσό θα χρησιμεύσει ως αμοιβή του διοργανωτή για την υπηρεσία διοργανώσεως που παρέχει. Μόνον το δεύτερο αυτό τμήμα, ήτοι το σύνολο των ποσών που καταβλήθηκαν για τη συμμετοχή μειωμένο κατά τα κέρδη που διανέμονται, υπόκειται στον ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι το ποσό των κερδών δεν «καθορίζεται με νόμο»,

όπως στην υπόθεση Glawe, αλλά από τον ίδιο τον διοργανωτή. Το μόνο που θα μπορούσε να ασκήσει επιρροή είναι το γεγονός ότι ένα τμήμα του διακυβεύματος του κάθε παίκτη δεν αποτελεί αμοιβή του διοργανωτή αλλά αποταμεύεται.

τρόπο. Κατά την άποψή της, αρκεί να καθοριστεί εκ των υστέρων η αξία της ανταποδοχής, πράγμα που δεν δημιουργεί πρόβλημα στην πράξη. Επιπλέον, σύμφωνα με την απόφαση First National Bank of Chicago, δεν είναι απαραίτητο ο αποδέκτης της υπηρεσίας να γνωρίζει το ακριβές ποσό της ανταποδοχής που υπόκειται σε φόρο.

60. Εντούτοις, η παρούσα υπόθεση διακρίνεται επίσης από τις υποθέσεις Glawe και Fischer, στον βαθμό που τα κέρδη που διανέμονται δεν είναι μόνο χρηματικά αλλά ενδέχεται να συνίστανται σε αγαθά ή διάφορες υπηρεσίες. Υπάρχουν δύο τρόποι προσεγγίσεως της περιστάσεως αυτής: είτε ο διοργανωτής θα θεωρηθεί ως τελικός καταναλωτής αγαθών και υπηρεσιών που διαθέτει στην πράξη για το παιχνίδι ως το δικό του «διακύβευμα», οπότε δεν μπορεί, ακολουθώντας, να ζητηθεί η απαλλαγή του από τη φορολόγηση των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, είτε αυτά θα θεωρηθούν ως δαπάνες του διοργανωτή για τη διοργάνωση του παιχνιδιού, οπότε το κόστος τους αντιπροσωπεύει μέρος της αμοιβής του και του δίνει δικαίωμα να τύχει απαλλαγής από τον φόρο.

61. Σύμφωνα με την Επιτροπή, σε τελική ανάλυση δεν έχει μεγάλη σημασία το αν η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να καθοριστεί ως ποσοστό του συνόλου των ποσών που καταβάλλουν οι παίκτες για τη συμμετοχή τους στο παιχνίδι ή αναλογικά προς τις υπηρεσίες που παρέχονται έναντι κάθε παίκτη. Το γεγονός ότι δεν είναι δυνατό να καθορισθεί με ακρίβεια, κατά τη στιγμή της καταβολής της, το ύψος των συστατικών στοιχείων της ανταποδοχής που καταβάλλει ο παίκτης για τη συμμετοχή του δεν επηρεάζει την αντιμετώπιση της συναλλαγής, όσον αφορά τον ΦΠΑ, κατά τον προεκτεθέντα

62. Επομένως, η Επιτροπή καταλήγει ότι βάση επιβολής του φόρου για μια συναλλαγή όπως η υπό κρίση συνιστά το σύνολο των ποσών που καταβάλλουν οι παίκτες για τη συμμετοχή τους, μειωμένο κατά το ποσό ή την αξία των κερδών που διανέμονται στους νικητές.

B — Εκτίμηση

63. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, για μια πράξη όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η προβλεπόμενη στην έκτη οδηγία βάση επιβολής του φόρου πρέπει να υπολογίζεται επί του συνόλου των ποσών που καταβάλλουν οι παίκτες για τη συμμετοχή τους ή επί του εν λόγω συνολικού ποσού μειωμένου κατά το ποσό των κερδών που διανέμονται ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

64. Για το πρώτο προδικαστικό ερώτημα έπρεπε να εξεταστεί, σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, αν η επίδικη συναλλαγή εμπίπτει γενικώς στο πεδίο εφαρμογής της

έκτης οδηγίας, δηλαδή αν υπάρχει, κατ' αρχήν, παροχή που πραγματοποιείται με οποιονδήποτε τρόπο εξ επαχθούς αιτίας.

εντοπιστούν οι αμοιβαίες παροχές που συνθέτουν μια συναλλαγή όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, δηλαδή να εντοπιστεί το ποσό που πρέπει να καταλογιστεί ως αντίτιμο της παρασχεθείσας υπηρεσίας.

65. Εν προκειμένω πρέπει να καθοριστεί, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ο τρόπος για να υπολογισθεί με ακρίβεια η βάση επιβολής του φόρου και, κατ' επέκταση, καθένα από τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει. Κατά την προαναφερθείσα διάταξη, η βάση επιβολής του φόρου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, είναι «ο,τιδήποτε 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».

1. Τα τυχερά παιχνίδια κατά το δίκαιο του ΦΠΑ

68. Όπως έχει ήδη επισημάνει ο γενικός εισαγγελέας Jacobs με τις προτάσεις του στην υπόθεση Glawe¹⁵, πρόσφατα δε και το Δικαστήριο¹⁶, παρατηρούνται δυσκολίες ως προς την επιβολή του ΦΠΑ στις συναλλαγές που αφορούν τυχερά παιχνίδια. Γι' αυτόν πιθανώς τον λόγο, η Επιτροπή, με την πρότασή της για την έκτη οδηγία, είχε επίσης υποστηρίξει ότι θα ήταν προτιμότερο να επιβάλλεται ειδικός φόρος στα τυχερά παιχνίδια και στα λαχεία¹⁷.

66. Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο έκρινε επ' αυτού ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη από τον παρέχοντα την υπηρεσία αντιπαροχή επί της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, αντιπαροχή η οποία αποτελεί υποκειμενική αξία που μπορεί να εκφράζεται σε χρήμα και να βρίσκεται σε άμεση σχέση με την παράδοση ή την υπηρεσία¹⁴.

69. Στην έκτη οδηγία, οι πρακτικές δυσκολίες που σχετίζονται με την εφαρμογή του ΦΠΑ σ' αυτό το είδος συναλλαγών ελήφθησαν, εν πάση περιπτώσει, υπόψη στον βαθμό που τα τυχερά παιχνίδια ή τα λαχεία απαλλάσσονται κατ' αρχήν του ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ'. Εντούτοις, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, εναπόκειται στην εκτίμηση κάθε κράτους μέλους να

67. Συνεπώς, για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου πρέπει κατ' αρχάς να

15 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην προπαρατεθείσα απόφαση Glawe, σημεία 9 και 16.

16 — Απόφαση της 29ης Μαΐου 2001, C-86/99, *Freemans* (Συλλογή 2001, σ. I-4167, σκέψη 30).

17 — *Δελτίο των Ευρωπαίων Κοινοτήτων* — Συμπλήρωμα 11/73, σ. 16.

14 — Απόφαση *Argos Distributors*, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψεις 16 και 17 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

καθορίσει, τηρουμένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, τις «προϋποθέσεις και τα όρια» μιας τέτοιας απαλλαγής από τον φόρο, βάσει των οποίων τα κράτη μέλη μπορούν ωστόσο να επιβάλλουν ΦΠΑ σε ορισμένα είδη τυχερών παιχνιδιών που επιδέχονται τέτοιο φόρο λόγω της δομής τους¹⁸.

70. Οι ειδικές δυσκολίες που παρατηρούνται όσον αφορά την επιβολή του ΦΠΑ στα τυχερά παιχνίδια σε σχέση με την επιβολή του σε άλλες συναλλαγές απορρέουν από τη φύση των παιχνιδιών αυτών, η οποία ασφαλώς δεν προσανατολίζεται κατά προτεραιότητα στην (τελική) επί αντιτίμου κατανάλωση των υποκειμένων σε ΦΠΑ αγαθών ή υπηρεσιών, αλλά στην καταβολή κερδών που συνδέονται προς την «αντιπαροχή» του παίκτη, δηλαδή προς το ποσό που έχει διακυβευθεί, μέσω ενός τυχαίου παράγοντα, ήτοι της πιθανότητας αποκτήσεως κερδών.

71. Ο ΦΠΑ συνδέεται κατ' αρχήν με την πραγματική μεταφορά κεφαλαίων από τον υποκείμενο στον φόρο προς τον αποδέκτη της υπηρεσίας ή της παραδόσεως. Αυτό το φαινόμενο εξηγείται λόγω της αρχής του φορολογικού δικαίου κατά την οποία, αφενός, το εισπραττόμενο ποσό του ΦΠΑ πρέπει να είναι ανάλογο προς τις συναλλαγές που όντως πραγματοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο μέσω των αγαθών που παρέδωσε ή των υπηρεσιών που παρέσχε και, αφετέρου, οι φορολογικές αρχές δεν έχουν το δικαίωμα να εισπράξουν ποσό μεγαλύτερο από αυτό που έχει καταβληθεί στον υποκείμενο στον φόρο.

72. Εκτός από τις πιθανές μορφές των ανταλλασσομένων παροχών που εξαρτώνται από τον τρόπο διοργανώσεως του τυχερού παιχνιδιού, αν πρόκειται δηλαδή για παροχή υπηρεσιών ή για παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, δημιουργείται, κατά τρόπο χαρακτηριστικό για τα παιχνίδια αυτά, μια άλλη μορφή «ανταλλαγής παροχών» (η οποία εξαρτάται από τον παράγοντα τύχη), η προσέγγιση της οποίας δύσκολα μόνο μπορεί να γίνει βάσει των εννοιών του φορολογικού δικαίου.

73. Στο πλαίσιο ενός τυχερού παιχνιδιού, η πραγματική μεταφορά κεφαλαίων καθορίζεται τελικά από την υλοποίηση της πιθανότητας αποκτήσεως κερδών. Από οικονομικής απόψεως πραγματοποιείται μέσω της δημιουργίας ενός «κοινού κεφαλαίου» στο οποίο ενυπάρχει ένα στοιχείο αντισταθμίματος (οι απώλειες ενός παίκτη τροφοδοτούν τα κέρδη του άλλου). Επομένως, οι έννοιες του φορολογικού δικαίου («αντιπαροχή», «παράδοση» κ.λπ.) δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στις συναλλαγές των τυχερών παιχνιδιών, παρά μόνον υπό ορισμένες προϋποθέσεις ή κατόπιν αναλυτικής τερης εξετάσεως της δομής του παιχνιδιού.

74. Δεδομένου ότι η εφαρμογή των εννοιών του φορολογικού δικαίου εξαρτάται από τη συγκεκριμένη διοργάνωση της δομής του παιχνιδιού καθώς και από τη διεξαγωγή του, λόγω της διαφοράς μεταξύ της φύσεως ενός τυχερού παιχνιδιού, η οποία χαρακτηρίζεται από την πιθανότητα αποκτήσεως κερδών, και των εννοιών του ΦΠΑ, ο οποίος στηρίζεται στην «κλασική» ανταλλαγή παροχών, δεν φαίνεται «καθόλου σκόπιμο να συναχ-

18 — Για την ερμηνεία του άρθρου αυτού βλέπε την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9 απόφαση Fischer, σκέψη 27, καθώς και τα όσα ανέπτυξε ο γενικός εισαγγελέας Jacobs στην προπαρατεθείσα απόφαση Glawe, σημεία 9 ερ.

θούν γενικά συμπεράσματα από τη φορολόγηση των πράξεων αυτών προκειμένου να εφαρμοστούν στη φορολόγηση των συνήθων παραδόσεων αγαθών»¹⁹, ούτε όμως είναι δυνατό να εφαρμοστεί εκ προοιμίου σε ένα τυχερό παιχνίδι η βάση επιβολής του φόρου που έχει υπολογιστεί για άλλο παιχνίδι.

2. Η νομολογία Glawe

75. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης καθώς και η Επιτροπή στηρίζονται στην απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο και στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα στην υπόθεση Glawe²⁰. Υποστηρίζουν ότι η υπηρεσία που παρέχει ο διοργανωτής δεν συνίσταται απλώς και μόνο στη διοργάνωση του παιχνιδιού και ότι μέρος μόνον των ποσών που καταβάλλουν οι παίκτες για τη συμμετοχή τους συνιστά αμοιβή για την υπηρεσία αυτή, ήτοι το σύνολο των ποσών αυτών μειωμένο κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα κέρδη που διανέμονται στους νικητές. Για τον λόγο αυτό, τα κέρδη που διανεμήθηκαν στην παρούσα υπόθεση, όπως και στην περίπτωση των επίδικων στην υπόθεση Glawe μηχανημάτων τυχερών παιχνιδιών με κέρματα, δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου.

76. Όσον αφορά τη δυνατότητα αναλογικής εφαρμογής της νομολογίας Glawe σε τυχερό παιχνίδι όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, επιβάλλεται σύνεση.

3. Εφαρμογή της προηγούμενης νομολογίας σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης

77. Εκ προοιμίου πρέπει να σημειωθεί ότι η δομή ενός τυχερού παιχνιδιού όπως του επίδικου στην κύρια δίκη διακρίνεται σε βασικά σημεία από τη δομή ενός παιχνιδιού της ίδιας φύσεως για το οποίο χρησιμοποιούνται μηχανές με κέρματα, όπως στην υπόθεση Glawe.

78. Το Δικαστήριο, με τις διαπιστώσεις του στην υπόθεση Glawe, κατά τις οποίες η αντιπαροχή που λαμβάνει ο διοργανωτής του παιχνιδιού συνίσταται μόνο στα ποσά που είχαν καταβάλει οι παίκτες για τη συμμετοχή τους και που απομένουν μετά τη διανομή των κερδών, αναφέρθηκε ρητά στο γεγονός ότι οι μηχανές τυχερών παιχνιδιών με κέρματα, δυνάμει υποχρεώσεων επιτακτικώς επιβαλλομένων από τον νόμο, κατασκευάζονται κατά τρόπον ώστε, κατά μέσον όρο, το 60 % τουλάχιστον των ποσών που διακυβεύουν οι παίκτες να διανέμεται σ' αυτούς υπό μορφή κερδών²¹. Στην υπόθεση Glawe, η υποχρέωση αποχωρισμού ορισμένου μέρους των διακυβευμάτων πληρούνταν λόγω του ότι οι εγκατεστημένες μηχανές με κέρματα είχαν τεχνικά προβλεφθεί ώστε το μέρος των διακυβευμάτων που προοριζόταν για τα κέρδη να συγκεντρώνεται σε χωριστό τμήμα του μηχανήματος από το οποίο διανέμονταν τα κέρδη.

19 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16 απόφαση *Freemans*, σκέψη 30.

20 — Απόφαση προπαρατεθείσα στο σημείο 10 και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα *Jacobs* (Συλλογή 1994, σ. I-1681 επ.).

21 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 9.

79. Μπορούν να αναφερθούν τουλάχιστον δύο αρχές σχετικές με τον υπολογισμό του ΦΠΑ, τις οποίες το Δικαστήριο έλαβε (σιωπηρά) υπόψη του στην υπόθεση Glawe.

τα πραγματικά περιστατικά που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, το ποσοστό των κερδών δεν προβλέπεται από τον νόμο αλλά το καθορίζει ο ίδιος ο διοργανωτής, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία οικονομικής φύσεως.

α) Πρώτη αρχή

80. Σύμφωνα με την πρώτη αρχή, το σύστημα επιβολής του ΦΠΑ μπορεί να πλήξει μόνον τον τελικό καταναλωτή²². Η αρχή αυτή όμως αποκλείει ακόμη και τη φορολόγηση της αξίας των κερδών που διανέμονται, το ποσοστό των οποίων καθορίζεται επιτακτικώς από τον νόμο. Τούτο δε επειδή, όσον αφορά το ποσοστό που αντιστοιχεί στα διανεμόμενα κέρδη, ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει τη δυνατότητα να λάβει από τον καταναλωτή (παίκτη) τον ΦΠΑ που επιβάλλεται επί του συνόλου των διακυβευμάτων, προσαρμόζοντας αναλόγως τα διανεμόμενα κέρδη. Εφόσον, όμως, δεν υπάρχει η δυνατότητα αυτή, ο φόρος που πρέπει να καταβάλλει ο υποκείμενος στον φόρο ενδέχεται να υπερβαίνει το ποσοστό των διακυβευμάτων που απομένει αν αφαιρεθούν τα διανεμηθέντα κέρδη. Αντιθέτως, αν βάση της επιβολής του φόρου είναι μόνον το ως άνω ποσοστό, κάτι τέτοιο δεν μπορεί να συμβεί.

81. Το ζήτημα όμως της μεταθέσεως της φορολόγησας δεν μπορεί να τεθεί όσον αφορά το επίδικο στην παρούσα διαδικασία τυχερό παιχνίδι, διότι, όπως προκύπτει από

β) Δεύτερη αρχή

82. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, η βάση επιβολής του φόρου μπορεί να συνίσταται μόνο στην ανταποδοχή που *πράγματι εισπράττεται* για την παρασχεθείσα υπηρεσία²³.

83. Δεδομένου ότι έπρεπε υποχρεωτικά να επιστραφεί τουλάχιστον το 60 % των διακυβευμάτων και εφόσον τα διακυβεύματα τοποθετούνταν σε διαφορετικούς χώρους του μηχανήματος, το Δικαστήριο, στην υπόθεση Glawe, κατέληξε ότι ο επιχειρηματίας δεν είχε ποτέ αποκτήσει την κυριότητα των κερμάτων που επιστράφηκαν υπό μορφή κερδών και ότι, ως εκ τούτου, το ποσοστό αυτό δεν μπορεί να αποτελεί ανταποδοχή²⁴.

84. Σε αντίθεση προς την υπόθεση αυτή, τα ποσά που διακυβεύονται σ' ένα τυχερό παιχνίδι όπως το επίδικο στην κύρια δίκη δεν διαχωρίζονται με τον τρόπο αυτό. Κανένα

22 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Ellida Gibbs, σκέψη 19.

23 — Βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Glawe, σκέψη 8, καθώς και την απόφαση που παρατίθεται στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6 υπόθεση Naturally Yours Cosmetics, σκέψη 16.

24 — Βλ. σκέψεις 9 έως 12.

μέρος των διακυβευμάτων δεν παρακρατείται από τα έσοδα του διοργανωτή του παιχνιδιού, αλλά αυτός λαμβάνει το συνολικό ποσό και μπορεί να το διαθέσει ελεύθερα. Τα κέρδη μπορούν, σε τελική ανάλυση, να χρηματοδοτηθούν από τα κεφάλαια αυτά ή από άλλα κεφάλαια ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, ήτοι με τη μορφή κερδών σε είδος (παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών).

85. Επομένως, όσον αφορά το ερώτημα σε τι συνίστανται αντιστοίχως η παροχή και η αντιπαροχή, το υπό κρίση τυχερό παιχνίδι πρέπει να αξιολογηθεί κατά τρόπο διαφορετικό από τον τρόπο που χρησιμοποιήθηκε στην περίπτωση παιχνιδιού που λειτουργούσε με μηχανές με κέρματα, όπως στην υπόθεση Glawe, σε αντίθεση μάλιστα προς τα επιχειρήματα που προβάλλουν η Town & County και η Επιτροπή.

86. Ακόμη και η ενδεχόμενη ύπαρξη χωριστού λογαριασμού στον οποίο εγγράφονται τα διακυβεύματα που προορίζονται για τα κέρδη και από τον οποίο αφαιρούνται τα ποσά για τα διανεμόμενα κέρδη ουδόλως μεταβάλλει την κατάσταση.

4. Οι υπηρεσίες που παρέχει ο διοργανωτής τυχερών παιχνιδιών σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης

87. Οι υπηρεσίες που παρέχει ο διοργανωτής τυχερών παιχνιδιών στους παίκτες είναι, επίσης, αποφασιστικής σημασίας για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου.

88. Πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται η εν λόγω δραστηριότητα, από τη σκοπιά ενός μέσου παρατηρητή, για να καθοριστεί ποιες παροχές συνθέτουν τη συναλλαγή ενός υποκειμένου στον φόρο και για να καθοριστεί, ως εκ τούτου, αν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών ή για παράδοση αγαθών και αν πρόκειται για ενιαία παροχή²⁵.

89. Η υπηρεσία που παρέχει ο διοργανωτής του επίδικου παιχνιδιού συνίσταται σε παροχή υπηρεσίας που αφορά τόσο τη διοργάνωση παιχνιδιού όσο και την παροχή της πιθανότητας αποκτήσεως κερδών. Στο πλαίσιο ενός τυχερού παιχνιδιού όπως αυτού της κύριας δίκης, θα ήταν τεχνητός ο διαχωρισμός των υπηρεσιών που παρέχει ο διοργανωτής του παιχνιδιού και η σύνδεση της αντιπαροχής (ποσό που καταβάλλεται για τη συμμετοχή) μόνο με τη διοργάνωση του παιχνιδιού και όχι με την παροχή της πιθανότητας αποκτήσεως κερδών, διότι ο μέσος παίκτης καταβάλλει το διακύβευμα προκειμένου ακριβώς να έχει αυτή την πιθανότητα αποκτήσεως κερδών και όχι μόνο για να απολαύσει τη διοργάνωση του παιχνιδιού. Εξάλλου, ο διοργανωτής δεν θα διοργάνωνε το παιχνίδι και δεν θα χορηγούσε την πιθανότητα αποκτήσεως κερδών, αν δεν ελάμβανε τα διακυβεύματα ως αντάλλαγμα.

90. Επιπλέον, η πιθανότητα αποκτήσεως κερδών είναι ανάλογη προς το ποσό του διακυβεύματος: όσο μεγαλύτερο είναι το ποσό που διακυβεύει ο παίκτης, τόσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των σταυρών που έχει δικαίωμα να σημειώσει και, ως εκ τούτου, τόσο μεγαλύτερες πιθανότητες έχει να κερδίσει.

25 — Βλ. αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψη 12), και της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψεις 28 και 29).

91. Συνεπώς, η απαιτούμενη άμεση σχέση υπάρχει επίσης μεταξύ, αφενός, των υπηρεσιών που παρέχει ο διοργανωτής, ήτοι της διοργανώσεως και της παροχής πιθανότητας αποκτήσεως κερδών και, αφετέρου, των ποσών που διακυβεύονται ως αντιπαροχή.

κερδών, υπηρεσίες για τις οποίες λαμβάνει πράγματι ως αντιπαροχή τα διακυβεύματα. Συνεπώς, ως βάση επιβολής του φόρου πρέπει να θεωρηθεί το σύνολο των διακυβευμάτων.

5. Συμπεράσματα

92. Η υπηρεσία που παρέχει ο διοργανωτής, όσον αφορά τον ΦΠΑ, συνίσταται ακριβώς στην πιθανότητα αποκτήσεως κερδών και όχι στη διανομή κερδών. Αυτό συμβαίνει επειδή η διανομή των κερδών δεν τελεί σε άμεση σχέση με την αντιπαροχή. Συγκεκριμένα, ο παίκτης δεν καταβάλλει το διακύβευμα υπό την προϋπόθεση ότι θα κερδίσει, αλλά υπό την προϋπόθεση ότι θα έχει πιθανότητες να κερδίσει, ήτοι προσδοκώντας να κερδίσει. Το γεγονός ότι ένας παίκτης δεν μπορεί να είναι σίγουρος ότι θα κερδίσει είναι συμφυές προς τα τυχερά παιχνίδια.

95. Δεδομένου ότι, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας του συστήματος του ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ για τα διάφορα στοιχεία του κόστους της υπηρεσίας που παρέχει, πρέπει να εξεταστεί σε ποιο βαθμό ο διοργανωτής έχει δικαίωμα να απολαύει της εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας όσον αφορά τα διανεμόμενα κέρδη.

93. Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, η διανομή των κερδών δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως παράδοση αγαθών ούτε ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας υπό την έννοια των άρθρων 2 ή 11 της έκτης οδηγίας. Για τον διοργανωτή τυχερών παιχνιδιών, συνιστά απλώς έναν «παράγοντα κόστους» των υπηρεσιών που παρέχει, εν προκειμένω της παροχής της πιθανότητας αποκτήσεως κερδών.

96. Η απουσία άμεσης σχέσεως αμοιβής μεταξύ των κερδών του παιχνιδιού και των διακυβευμάτων δεν επηρεάζει τη νομιμότητα της αρχής της εκπτώσεως, εφόσον αυτή προϋποθέτει μόνο, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες πρέπει να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του υποκειμένου στον φόρο. Αναμφιβόλως, αυτό ισχύει επίσης για τα κέρδη σε είδος που ο διοργανωτής του παιχνιδιού διανέμει ως κέρδη, ήτοι για τα αντίστοιχα αγαθά και υπηρεσίες, όπως τα ταξίδια.

94. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, σ' ένα παιχνίδι όπως αυτό της κύριας δίκης, ο διοργανωτής του παιχνιδιού παρέχει τις υπηρεσίες διοργανώσεως του παιχνιδιού και της παροχής της πιθανότητας αποκτήσεως

97. Αντιθέτως, για τα χρηματικά κέρδη δεν γεννάται εκ των προτέρων κανένα δικαίωμα

απαλλαγής από τον φόρο για τον υποκείμενο στον φόρο διοργανωτή του παιχνιδιού· αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο δεν υπάρχουν και δαπάνες που να μπορούν να εξουδετερωθούν από φορολογικής απόψεως χάριν της εκπτώσεως από τον φόρο.

φορολόγηση της αντιπαροχής που καταβάλλει κάθε παίκτης, αποτελεί τη βάση του ερωτήματος αυτού, αν υποτεθεί ότι το ακριβές ποσό των συνιστωσών της αμοιβής πρέπει να υπολογίζεται κατόπιν αφαιρέσεως του ποσού που «επιστρέφεται» υπό τη μορφή κερδών. Συναφώς, το ποσό της αντιπαροχής θα διέφερε ανάλογα με την περίπτωση και ανάλογα με το αν ένα πρόσωπο θα είχε κερδίσει ή όχι.

98. Πάντως, ένας διοργανωτής τυχερών παιχνιδιών έχει δικαίωμα να επωφεληθεί της εκπτώσεως από τον φόρο για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αποκτά ώστε να τα μεταβιβάσει ακολούθως στους νικητές ως κέρδη.

6. Επικουρικό ερώτημα

99. Στο πλαίσιο του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει επίσης επικουρικό ερώτημα για την περίπτωση που το Δικαστήριο θεωρήσει ότι το επίδικο τυχερό παιχνίδι παρέχεται από τον διοργανωτή του παιχνιδιού σε κάθε παίκτη ως αντιπαροχή για το ατομικό διακύβευμά του. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, στην περίπτωση αυτή, το φορολογητέο ποσό συνίσταται στο ποσό του διακυβεύματος ή στο ποσό αυτό μειωμένο αναλογικά κατά το ποσό που διανέμεται για τα κέρδη ή σε κάποιο άλλο ποσό.

101. Το ως άνω πρόβλημα της αντισταθμίσεως δεν τίθεται, όμως, αν γίνει δεκτή η προτεινόμενη εδώ λύση, εφόσον η διανομή των κερδών δεν πρέπει να θεωρηθεί ως υπηρεσία παρεχόμενη από τον διοργανωτή του παιχνιδιού. Έτσι, τα κέρδη παρουσιάζονται, όσον αφορά την πιθανότητα αποκτήσεως κερδών, ως στοιχεία κόστους. Ωστόσο, για την παροχή αυτής της πιθανότητας αποκτήσεως κερδών, ο διοργανωτής του παιχνιδιού λαμβάνει διακυβεύματα από όλους τους παίκτες, ανεξαρτήτως του αν, στη συνέχεια, αυτοί θα ηττηθούν ή θα κερδίσουν.

102. Επομένως, δεν υπάρχει διαφορά ανάλογα με το αν η βάση επιβολής του φόρου συνδέεται με καθέναν από τους παίκτες ή με το σύνολο του παιχνιδιού. Για τον λόγο αυτό δεν χρειάζεται να επεκταθούμε περαιτέρω στο επικουρικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

100. Το ζήτημα της αντισταθμίσεως των απωλειών ορισμένων παικτών με τα κέρδη κάποιων άλλων, το οποίο τίθεται — γενικώς — όσον αφορά τη συγκεκριμένη

103. Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, βάσει του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το φορολογητέο ποσό, όσον αφορά την επιβολή του φόρου προ-

στιθέμενης αξίας στο πλαίσιο των υπηρεσιών της εκ μέρους τους καταβολής κάποιου διοργανώσεως τυχερού παιχνιδιού τις οποίες χρηματικού ποσού, είναι το σύνολο των παρέχει ο διοργανωτής στους παίκτες έναντι καταβαλλομένων αυτών ποσών.

VI — Πρόταση

104. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

- «1) Σύμφωνα με την έκτη οδηγία 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ειδικότερα του άρθρου 2, σημείο 1, μπορεί, κατ' αρχήν, να θεωρείται ως φορολογητέα πράξη, όσον αφορά την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας, η συναλλαγή που, βάσει συμφωνίας των μερών, συνεπάγεται “ηθική μόνο δέσμευση” (οπότε, κατά το εθνικό δίκαιο, δεν είναι δυνατό να ζητηθεί δικαστικώς η εκτέλεσή της).
- 2) Σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το φορολογητέο ποσό, όσον αφορά την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας στο πλαίσιο των υπηρεσιών διοργανώσεως τυχερού παιχνιδιού τις οποίες παρέχει ο διοργανωτής στους παίκτες έναντι της εκ μέρους τους καταβολής κάποιου χρηματικού ποσού, είναι το σύνολο των καταβαλλομένων αυτών ποσών.»