

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

F. G. JACOBS

της 20ής Μαρτίου 1997 *

1. Τα ζητήματα που ανέκνυσαν στην παρούσα υπόθεση και υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο από το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) Baden-Württemberg είναι τα ακόλουθα: αν πράξεις που συνίστανται στη διοργάνωση παράνομων τυχερών παιγνίων υπό μορφή ρουλέτας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ· σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν ένα κράτος μέλος πρέπει να τα απαλλάσσει από τον ΦΠΑ, εφόσον απαλλάσσει τη διοργάνωση τέτοιων παιγνίων από εγκεκριμένα δημόσια καζίνο· σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, πώς καθορίζεται η φορολογική βάση για την επιβολή ΦΠΑ.

Σχετικές κοινοτικές και εθνικές διατάξεις

2. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας¹ προβλέπει ότι:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

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

(...).

3. Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας προβλέπει ότι στο εσωτερικό της χώρας βάση επιβολής του φόρου είναι:

«(...) 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 13, Β, στοιχείο στ', απαλλάσσει από τον φόρο:

«τα στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχερά παίγνια, με την επιφύλαξη τηρήσεως των καθοριζομένων από κάθε κράτος μέλος προϋποθέσεων και ορίων».

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

5. Το άρθρο 33 της οδηγίας προβλέπει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσης οδηγίας δεν εμποδίζουν τη διατήρηση ή την επιβολή από κράτος μέλος φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων 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».

6. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών συνιστά εφαρμογή του άρθρου 2, περίπτωση 1, της οδηγίας επιβάλλοντας ΦΠΑ σε πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας εξ επαχθούς αιτίας από έμπορο στα πλαίσια της δραστηριότητάς του. Σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της οδηγίας, το άρθρο 4, παράγραφος 9, στοιχείο b, του γερμανικού νόμου απαλλάσσει, μεταξύ άλλων, τον προκύπτοντα από τη λειτουργία τους κύκλο εργασιών των εγκεκκριμένων δημοσίων καζίνο.

Ιστορικό της διαφοράς και τα ερωτήματα του εθνικού δικαστηρίου

7. Στο γερμανικό δίκαιο το παιχνίδι της ρουλέτας μπορεί να οργανώνεται για εμπορικούς σκοπούς μόνον από εγκεκκριμένα δημόσια καζίνο. Από το 1987 έως το 1989

ο Fischer οργάνωνε παιχνίδια ρουλέτας σε διάφορα μέρη στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Ο Fischer δεν είχε λάβει άδεια λειτουργίας καζίνο και επομένως άδεια λειτουργίας ρουλέτας, αλλά είχε άδεια οργανώσεως τεχνικού παιγνίου χρησιμοποιώντας μια συσκευή αποκαλούμενη *Roulette Opia II*. Εντούτοις, παρεξέκλινε από τους όρους της αδείας, με αποτέλεσμα το παιχνίδι να μετατραπεί σε ρουλέτα.

8. Ο εξοπλισμός που χρησιμοποιούσε ο Fischer αποτελούνταν από τροχό με τους αριθμούς 1 έως 24 σε κύκλο και επιπλέον τους «αριθμούς» Ο και Χ. Οι αριθμοί 1 έως 12 ήταν μαύροι και οι αριθμοί 13 έως 24 κόκκινοι. Σκοπός των παικτών ήταν να προβλέψουν, τοποθετώντας μάρκες στα αντίστοιχα τετράγωνα του τραπέζιου όπου παιζόταν η ρουλέτα, πού θα σταματούσε η σφαίρα που έριχνε ο κρουπιέρης. Οι παίκτες αγόραζαν μάρκες προς 5 γερμανικά μάρκα (DM) εκάστη. Σε κάθε γύρο οι παίκτες μπορούσαν να τοποθετήσουν μία ή περισσότερες μάρκες στα τετράγωνα με έναν από τους αριθμούς 1 έως 24, Ο και Χ (*en plein*), στη γραμμή μεταξύ δύο αριθμών (*à cheval*), και/ή στην κόκκινη και/ή στη μαύρη επιφάνεια με αριθμούς. Ο παίκτης ελάμβανε το 24πλάσιο του διακυβεύματός του, αν είχε επιλέξει το τετράγωνο του αριθμού στο οποίο σταμάτησε η σφαίρα, το 12πλάσιο του διακυβεύματός του, αν η σφαίρα σταματούσε σε έναν από τους δύο αριθμούς στους οποίους ο παίκτης είχε «ποντάρει», και το διπλάσιο του διακυβεύματός του, αν είχε προβλέψει ορθά ότι η σφαίρα θα σταματούσε στο κόκκινο ή στο μαύρο. Τα κέρδη καταβάλλονταν σε μάρκες μετά από κάθε γύρο και οι μάρκες που συγκεντρωναν οι κρουπιέρηδες διέτιθεντο για πληρωμή των κερδών και προς πώληση. Οι παίκτες που δεν ήθελαν να συνεχίσουν το παιχνίδι μπορούσαν να ανταλλάξουν τις εναπομένουσες μάρκες τους έναντι μετρητών.

9. Ο Fischer καταχώρισε ως φορολογητέο κύκλο εργασιών τις καθαρές εισπράξεις του, δηλαδή το πλεόνασμα που εισέπραττε στο τέλος κάθε ημέρας. Ωστόσο, το Finanzamt έκρινε ότι βάση επιβολής του φόρου ήταν τα ποσά (υπό μορφή μαρκών) που είχαν διακυβευθεί από τους παίκτες σε κάθε γύρο ή σειρά γύρων του παιχνιδιού μετά την αφαίρεση των κερδών τους (επίσης υπό μορφή μαρκών). Μολονότι δεν είναι απολύτως σαφές, φαίνεται ότι το Finanzamt έλαβε υπόψη του μόνον τους γύρους στους οποίους ο οργανωτής της ρουλέτας είχε καθαρό κέρδος, αγνοώντας τις καθαρές ζημιές του σε άλλους γύρους του παιχνιδιού. Δεδομένου ότι ο Fischer δεν είχε καταχωρίσει τα στοιχεία αυτά (πράγμα που θα συνεπαγόταν την καταχώριση των διακυβευθέντων ποσών και κερδών κάθε παίκτη), το Finanzamt υπολόγισε κατά προσέγγιση τη φορολογητέα βάση πολλαπλασιάζοντας τις καθαρές εισπράξεις του επί 6, στηριζόμενο στην πιθανότητα κάθε παίκτη να κερδίσει ή να χάσει.

10. Το Finanzgericht θέτει πρώτ' απ' όλα το ερώτημα αν η διοργάνωση παιγνίων υπό μορφή ρουλέτας υπόκειται σε φόρο. Ο Fischer δεν λειτουργούσε εγκεκριμένο δημόσιο καζίνο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 9, στοιχείο b, του γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών και καταδικάστηκε, σύμφωνα με το άρθρο 284 του γερμανικού Ποινικού Κώδικα, για διοργάνωση απαγορευμένων τυχερών παιγνίων. Δοθέντος, επομένως, ότι ο κύκλος εργασιών του Fischer δεν εμπίπτει στην απαλλαγή του άρθρου 4, παράγραφος 9, στοιχείο b, το Finanzgericht καταλήγει ότι υπόκειται στον φόρο σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, δύναμει της γενικής περί φορολογήσεως διατάξεως του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη φράση, του γερμανικού νόμου. Εντούτοις, αναφερόμενο στις αποφάσεις του Δικαστηρίου

στις υποθέσεις Happy Family² και Mol³, με τις οποίες κρίθηκε ότι οι παράνομες πωλήσεις ναρκωτικών δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, το Finanzgericht ζητεί να πληροφορηθεί αν, από άποψη κοινοτικού δικαίου, το γεγονός ότι οι πράξεις του Fischer ήταν παράνομες κατά το γερμανικό δίκαιο απέκλειε τη φορολόγησή τους.

11. Δεύτερον, αν γίνει δεκτό ότι οι πράξεις του Fischer υπόκεινται στον φόρο, το Finanzgericht ζητεί κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τη φορολογική βάση. Το Finanzgericht κλίνει προς την άποψη του Finanzamt, αλλά θεωρεί ότι κωλύεται να εκδώσει απόφαση υπέρ της απόψεως αυτής από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Glawe⁴, με την οποία κρίθηκε ότι η φορολογική βάση για παροχή υπηρεσιών, οι οποίες συνίστανται στην εκμετάλλευση μηχανών παιγνίων, ήταν οι καθαρές εισπράξεις από τη μηχανή μετά την καταβολή των κερδών και όχι το συνολικό ποσό που είχαν ρίξει οι παίκτες στην αυτόματη μηχανή. Το Finanzgericht τονίζει τις ομοιότητες μεταξύ των δύο μορφών τυχερών παιγνίων. Προσθέτει ότι, μολονότι στην απόφασή του το Δικαστήριο ανέφερε ότι οι αυτόματες μηχανές παιχνιδιών ήσαν κατασκευασμένες κατά νόμο έτσι ώστε να διανέμεται στους παίκτες τουλάχιστον το 60 % των κερμάτων που ρίχνουν, το σημείο αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί καθοριστικό για την απόφαση του Δικαστηρίου.

2 — Απόφαση της 5ης Ιουλίου 1988, 289/86 (Συλλογή 1988, σ. 3655).

3 — Απόφαση της 5ης Ιουλίου 1988, 269/86 (Συλλογή 1988, σ. 3627).

4 — Απόφαση της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93 (Συλλογή 1994, σ. I-1679).

12. Κατά συνέπεια, το Finanzgericht έθεσε τα εξής ερωτήματα στο Δικαστήριο:

Ως προς το πρώτο ερώτημα

«1) Έχει το άρθρο 2, περίπτωση 1, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι οι άλλες παροχές στις οποίες προβαίνει προς τους παίκτες ο διοργανωτής μη επιτρεπομένων και συνιστώντων αξιόποινη πράξη τυχερών παιγνίων δεν είναι φορολογητέες;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας την έννοια ότι, σε περίπτωση μη επιτρεπομένων τυχερών παιγνίων υπό τη μορφή της ρουλέτας, φορολογική βάση για τις παροχές στις οποίες προβαίνει ο διοργανωτής προς τους παίκτες είναι το ποσό το οποίο παραμένει στον διοργανωτή εντός μιας περιόδου δηλώσεως;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, πώς πρέπει να καθοριστεί η φορολογική βάση στις περιπτώσεις του πρώτου και δεύτερου ερωτήματος;»

13. Η νομολογία του Δικαστηρίου περί επιβολής ΦΠΑ επί παρανόμων πράξεων προέρχεται από τη νομολογία περί δασμών. Με τις αποφάσεις του στις υποθέσεις *Horvath*⁵, *Wolf*⁶ και «*Einberger I*»⁷ το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι δεν οφείλονται δασμοί σε περίπτωση εισαγωγής ναρκωτικών, εκτός αν πρόκειται για εισαγωγές ναρκωτικών μέσω οικονομικών διαύλων που ελέγχονται αυστηρώς από τις αρμόδιες αρχές προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς. Σύμφωνα με το σκεπτικό του Δικαστηρίου, η εισαγωγή και εμπορία ναρκωτικών κατ' άλλο τρόπο πλην μέσω τέτοιων διαύλων απαγορεύονταν στα κράτη μέλη δυνάμει διεθνούς συμφωνίας την οποία έχουν υπογράψει όλα τα κράτη μέλη, ήτοι την Ενιαία Σύμβαση περί Ναρκωτικών Ουσιών. Δεν υφίσταται τελωνειακή οφειλή λόγω της εισαγωγής ναρκωτικών τα οποία δεν μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο και να ενσωματωθούν στην οικονομία της Κοινότητας. Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι οι παράνομες εισαγωγές ναρκωτικών ουδόλως εμπíπτουν στο πεδίο των σκοπών που έχουν ανατεθεί στην Κοινότητα με το άρθρο 2 της Συνθήκης και τις οριζόμενες στο άρθρο 29 κατευθυντήριες αρχές για τη λειτουργία της τελωνειακής ενώσεως.

14. Με την απόφαση «*Einberger II*»⁸ το Δικαστήριο επεξέτεινε την περί δασμών νομολογία του στον ΦΠΑ επί παρανόμων εισαγωγών ναρκωτικών. Εν συνεχεία, στις

5 — Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 50/80 (Συλλογή 1981, σ. 385).

6 — Απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1982, 221/81 (Συλλογή 1982, σ. 3681).

7 — Απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1982, 240/81, *Einberger* (Συλλογή 1982, σ. 3699).

8 — Απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 1981, 294/82, *Einberger* (Συλλογή 1984, σ. 1177).

υποθέσεις Happy Family⁹ και Mol¹⁰ το Δικαστήριο έκρινε ότι οι παράνομες πωλήσεις ναρκωτικών ουσιών στο εσωτερικό της χώρας δεν εμπίπτουν επίσης στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Σύμφωνα με το σκεπτικό του Δικαστηρίου, η παράνομη κυκλοφορία ναρκωτικών είναι ξένη προς τους σκοπούς της έκτης οδηγίας, δηλαδή στο να συμβάλει στην πραγματική ελευθέρωση της κυκλοφορίας των προσώπων, των αγαθών, των υπηρεσιών, των κεφαλαίων καθώς και στην αλληλοδιείσδυση των οικονομικών και στην πραγματοποίηση μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού και χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας πραγματικής εσωτερικής αγοράς¹¹.

15. Σε δύο μεταγενέστερες υποθέσεις ζητήθηκε από το Δικαστήριο να εξετάσει το ίδιο ζήτημα ως προς δύο άλλες κατηγορίες αγαθών. Με την απόφαση Witzemann¹² το Δικαστήριο επεξέτεινε την περί δασμών και ΦΠΑ νομολογία του σε εισαγωγές πλαστών χαρτονομισμάτων, δεχόμενο την άποψη ότι η συλλογιστική του στη νομολογία εκείνη είχε κατά μείζονα λόγο εφαρμογή και στην περίπτωση πλαστών χαρτονομισμάτων τα οποία, σε αντίθεση προς τις ναρκωτικές ουσίες, υπόκεινται σε πλήρη απαγόρευση εισαγωγής και κυκλοφορίας. Με την απόφαση Lange¹³, εξάλλου, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι οι εξαγωγές αγαθών στην Ανατολική Ευρώπη κατά παράβαση της απαγορεύσεως εξαγωγών, η οποία θεσπίστηκε στο πλαίσιο του Co-ordinating Committee for Multilateral Export Controls (CO-COM), εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου. Σε αντίθεση προς τις προηγούμενες

υποθέσεις, τα αγαθά δεν ήταν τέτοια ώστε να απαγορεύονται όλες οι συναλλαγές λόγω της φύσεώς τους ή των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους· απλώς απαγορεύθηκε η εξαγωγή τους προς ορισμένες χώρες, διότι ήταν δυνατόν να χρησιμοποιηθούν για στρατηγικούς σκοπούς.

16. Στην παρούσα υπόθεση, παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν η Γερμανική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή. Και οι τρεις δέχονται ότι, σε αντίθεση προς την παράνομη κυκλοφορία ναρκωτικών ουσιών και πλαστών χαρτονομισμάτων, η παράνομη διοργάνωση παιγνίων ρουλέτας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Συμμερίζομαι την άποψη αυτή.

17. Είναι σαφές ότι η νομολογία του Δικαστηρίου περί ναρκωτικών και πλαστών χαρτονομισμάτων συνιστά εξαίρεση στον συνήθη κανόνα ότι νόμιμες και παράνομες συναλλαγές πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως. Στις αποφάσεις Mol και Happy Family το Δικαστήριο αποφάνθηκε:

«Πρέπει σχετικά να γίνει δεκτό ότι η αρχή της ουδετερότητας του φόρου εμποδίζει πραγματικά, όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ, τη γενίκευση της αντιδιαστολής μεταξύ των νόμιμων και παράνομων συναλλαγών. Αυτό πάντως δεν αληθεύει όσον αφορά την παράδοση προϊόντων όπως είναι τα ναρκωτικά τα οποία εμφανίζουν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά καθόσον από την ίδια τους τη φύση, εμπίπτουν στην πλήρη

9 — Όπ.π. υποσημείωση 2.

10 — Όπ.π. υποσημείωση 3.

11 — Απόφαση Mol, σκέψεις 14 και 16· απόφαση Happy Family, σκέψεις 16 και 18.

12 — Απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 1990, C-343/89 (Συλλογή 1990, σ. I-4477).

13 — Απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 1993, C-111/92 (Συλλογή 1993, σ. I-4677).

απαγόρευση θέσεως σε κυκλοφορία σε όλα τα κράτη μέλη με εξαίρεση το αυστηρώς επιβλεπόμενο εμπορικό κύκλωμα προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για ιατρικούς και επιστημονικούς σκοπούς. Σε μια τέτοια ειδική κατάσταση όπου αποκλείεται κάθε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου οικονομικού τομέα, η μη υπαγωγή στον ΦΠΑ δεν μπορεί να θίγει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου.»¹⁴

18. Έτσι, το Δικαστήριο, ανταποκρινόμενο στην ανησυχία που εξέφρασε η Γαλλική, η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση στις υποθέσεις αυτές ότι η ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση του παρανόμου εμπορίου θα υπέσκαπτε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας¹⁵, κατέστησε σαφές ότι, όπου υφίσταται δυνατότητα ανταγωνισμού μεταξύ νομίμου και παρανόμου εμπορίου, η φορολογική μεταχείριση πρέπει να είναι η ίδια.

19. Αυτό συμβαίνει στην προκειμένη υπόθεση. Οι επίμαχες στην παρούσα υπόθεση πράξεις διακρίνονται σαφώς από την κυκλοφορία ναρκωτικών ή πλαστών χαρτονομισμάτων. Η παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων όπως η ρουλέτα αποτελεί το αντικείμενο σημαντικής νόμιμης εμπορικής δραστηριότητας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της οικονομίας της Κοινότητας. Δεν είναι, για να χρησιμοποιήσω τις λέξεις του Δικαστηρίου στις αποφάσεις *Happy Family* και *Mol*, «άσχετη προς τους σκοπούς της έκτης οδηγίας». Οι επίμαχες στην παρούσα υπόθεση πράξεις είναι παράνομες μόνον επειδή ένα νόμιμο παιχνίδι για το οποίο έχει χορηγηθεί άδεια

μετατράπηκε σε παιχνίδι το οποίο νομίμως μπορεί να παίζεται μόνο σε εγκεκριμένα δημόσια καζίνο. Η υπόθεση συγγενεύει περισσότερο με την περίπτωση στην υπόθεση *Lange*¹⁶, στην οποία τα αγαθά δεν απαγορεύονταν λόγω της φύσεώς τους, αλλά απαγορευόταν η εξαγωγή τους απλώς και μόνον διότι προοριζόνταν για ορισμένες χώρες με κίνδυνο να χρησιμοποιηθούν για στρατηγικούς σκοπούς. Στην παρούσα υπόθεση, υφίσταται η δυνατότητα ανταγωνισμού μεταξύ νομίμου και παρανόμου εμπορίου και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλει να μην ευνοεί το σύστημα του ΦΠΑ τα παράνομα παίγνια θέτοντάς τα σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με τα νόμιμα.

20. Επομένως, καταλήγω ότι η παράνομη διοργάνωση παιγνίων υπό μορφή ρουλέτας, όπως στην προκειμένη περίπτωση, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, υπόκεινται στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 2, περίπτωση 1, της οδηγίας, εκτός αν απαλλάσσονται ειδικώς σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ'.

21. Συναφώς, υπάρχει ένα περαιτέρω ζήτημα, το οποίο δεν έχει θέσει το εθνικό δικαστήριο και το οποίο αφορά την έκβαση της διαφοράς, δηλαδή αν η Γερμανία δικαιούται, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', να περιορίσει την απαλλαγή από τον φόρο στα παίγνια υπό μορφή ρουλέτας που οργανώνονται από εγκεκριμένα δημόσια καζίνο. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλουν «προϋποθέσεις και όρια» για την προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή. Πάντως, παραμένει το ζήτημα αν η διακριτική

14 — Απόφαση *Mol*, όπ.π., σκέψη 18· απόφαση *Happy Family*, όπ.π., σκέψη 20.

15 — Απόφαση *Mol*, όπ.π., σκέψη 17· απόφαση *Happy Family*, όπ.π., σκέψη 19.

16 — Όπ.π. υποσημείωση 13.

ευχέρεια του κράτους μέλους, όσον αφορά τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής, περιωτέλλεται από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

22. Όπως υπογράμμισε το Ηνωμένο Βασίλειο στις γραπτές παρατηρήσεις του, η απόφαση Lange εμφανίζει ότι η εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας δεν περιορίζεται σε περιπτώσεις στις οποίες, χωρίς την εφαρμογή της, οι νόμιμες εμπορικές δραστηριότητες θα ετίθεντο σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τις παράνομες. Στην υπόθεση εκείνη, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εφαρμόστηκε σε περίπτωση κατά την οποία η παράνομη εμπορική δραστηριότητα θα ετίθετο άλλως σε δυσμενέστερη θέση. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το κράτος μέλος εξαγωγής δεν δικαιούτο να αρνηθεί την προβλεπόμενη στο άρθρο 15 της οδηγίας απαλλαγή των εξαγωγών με την αιτιολογία ότι οι εν λόγω εξαγωγές ήσαν παράνομες. Το Δικαστήριο παρατήρησε ότι, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επί της οποίας στηρίζεται η έκτη οδηγία, το άρθρο 15 δεν διακρίνει, προκειμένου περί απαλλαγής, μεταξύ νομίμων και παρανόμων εξαγωγών. Επιπλέον, λαμβάνοντας υπόψη ότι τα κράτη μέλη ήσαν υποχρεωμένα, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 3, της οδηγίας, να προβαίνουν σε έκπτωση ή επιστροφή του φόρου εισροών για αγαθά που πληρούν τις προϋποθέσεις της κατά το άρθρο 15 απαλλαγής των εξαγωγών, το Δικαστήριο προσέθεσε ότι ο σκοπός των απαλλαγών αυτών ήταν να διασφαλιστεί ότι καταναλωτές σε τρίτες χώρες δεν υπόκεινται στον κοινοτικό ΦΠΑ. Επομένως, η άρνηση κράτους μέλους να εφαρμόσει απαλλαγή προβλεπόμενη από την οδηγία σε πράξη εξαγωγής, προκειμένου να τιμωρήσει την παράβαση εθνικής διατάξεως η

οποία απαιτεί άδεια, επιδιώκει σκοπό ξένο προς την έκτη οδηγία¹⁷.

23. Με τις γραπτές παρατηρήσεις του το Ηνωμένο Βασίλειο υποστήριξε την άποψη ότι, ενόψει της αποφάσεως αυτής, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εμπόδιζε τη Γερμανία να περιορίσει την προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της οδηγίας απαλλαγή από τον φόρο σε νόμιμες πράξεις. Ωστόσο, κατά την προφορική συζήτηση παραιτήθηκε από τον ισχυρισμό αυτό, δηλώνοντας ότι στηρίχθηκε σε παρανόηση των γεωμανικών κανόνων. Το Ηνωμένο Βασίλειο παρατήρησε ότι, μολονότι ένα κράτος μέλος δεν δικαιούται, όσον αφορά τη χορήγηση απαλλαγών, να προβαίνει σε γενική διάκριση μεταξύ νομίμων και παρανόμων πράξεων, ωστόσο επιτρέπεται να καθορίζει προϋποθέσεις και όρια για την απαλλαγή, συμπεριλαμβανομένης της προϋποθέσεως ότι η οικεία πράξη πρέπει να λαμβάνει χώρα εντός εγκεκριμένου δημόσιου καζίνο. Επομένως, η Γερμανία δικαιούτο να αποκλείσει από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής πράξεις που δεν λαμβάνουν χώρα σε εγκεκριμένα δημόσια καζίνο, αλλά δεν μπορούσε, για παράδειγμα, να αρνηθεί την απαλλαγή για παράνομες πράξεις ενός τέτοιου καζίνο ή πράξεις που κατέστησαν παράνομες διότι το καζίνο καθυστέρησε να ανανεώσει την ισχύ της αδείας του.

24. Κατά την προφορική συζήτηση, η Γερμανική Κυβέρνηση προσπάθησε να δικαιολογήσει τον περιορισμό επικαλούμενη διάφορους λόγους. Ισχυρίστηκε ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν επιβάλλει την επέκταση της απαλλαγής σε παράνομες

17 — Σκέψεις 19 έως 22 της αποφάσεως Lange.

πράξεις, διότι οι δύο κατηγορίες πράξεων υπόκεινται σε διαφορετικούς όρους ανταγωνισμού. Στο γερμανικό δίκαιο, το αντιστάθμισμα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των νομίμων παιγνίων υπό μορφή ρουλέτας έγκειται στο ότι αυτά υπόκεινται σε ειδικό φόρο που επιβάλλεται στα τυχερά παίγνια ή στα καζίνο· οι πράξεις που δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δεν υπόκεινται στον φόρο αυτό.

25. Από την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη παίγνια είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπα με τα παίγνια υπό μορφή ρουλέτας που διεξάγονται σε εγκεκριμένα καζίνο. Επομένως, είναι δύσκολο να γίνει αντιληπτό πώς θα συμβιβαζόταν με τον σκοπό της φορολογικής ουδετερότητας, στον οποίο στηρίζεται η οδηγία, το ότι ένα κράτος μέλος αρνείται την απαλλαγή στα πρώτα με την αιτιολογία ότι διεξάγονται παράνομα.

26. Όπως ορθώς υπογράμμισε το Ηνωμένο Βασίλειο με τις γραπτές παρατηρήσεις του, η απόφαση της Lange εμφαίνει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αποκλείει τη χρησιμοποίηση του συστήματος του ΦΠΑ για την επιβολή κυρώσεων σε παράνομες πράξεις. Η επίπτωση του ΦΠΑ δεν πρέπει να εξαρτάται από τις ιδιαιτερότητες της ποινικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους. Η αναγνώριση εξαιρέσεως στην παρούσα υπόθεση θα υπέσκαπτε τη συνεκτικότητα που πρέπει να χαρακτηρίζει την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

27. Δεν νομίζω ότι είναι δυνατόν στην παρούσα υπόθεση να προβληθεί ο ισχυρισμός, όπως προσπάθησε να πράξει το

Ηνωμένο Βασίλειο κατά την προφορική διαδικασία, ότι η Γερμανία μάλλον καθορίζει απλώς τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες έχει εφαρμογή η απαλλαγή παρά προβαίνει σε γενική διάκριση — μη επιτρεπτή κατά το Ηνωμένο Βασίλειο — μεταξύ νόμιμης και παράνομης εμπορικής δραστηριότητας. Το εθνικό δικαστήριο παρουσιάζει τους γερμανικούς κανόνες ως εισάγοντες διάκριση μεταξύ νόμιμης και παράνομης ρουλέτας· το πρώτο του ερώτημα έχει υποβληθεί επί της βάσεως αυτής. Δεν υπάρχει τίποτε στα προσκομισθέντα στο Δικαστήριο έγγραφα που να δημιουργεί αμφιβολίες ως προς την ανάλυση αυτή. Αντιθέτως, φαίνεται ότι μόνον τα νόμιμα παίγνια υπό μορφή ρουλέτας απαλλάσσονται από τον φόρο, διότι αυτά μπορούν να διεξάγονται με σκοπό το κέρδος μόνον από εγκεκριμένα καζίνο. Εν προκειμένω, έχει μικρή συνέπεια το ότι η διάκριση μεταξύ νόμιμης και παράνομης ρουλέτας απορρέει από προϋπόθεση με βάση την οποία πρόκειται να έχει εφαρμογή η απαλλαγή.

28. Επομένως, δεν χρειάζεται στην παρούσα διαδικασία να εξεταστεί το γενικότερο ζήτημα της εκτάσεως στην οποία, αφήνοντας κατά μέρος τις διακρίσεις μεταξύ νόμιμης και παράνομης εμπορικής δραστηριότητας, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας μπορεί να περιορίζει τη χορηγούμενη στα κράτη μέλη, με τις εισαγωγικές λέξεις του άρθρου 13, Β, ή με μεμονωμένες απαλλαγές, διακριτική ευχέρεια να καθορίζουν προϋποθέσεις, όρια ή εξαιρέσεις όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές. Δεδομένου ότι οι πράξεις που καλύπτονται από το άρθρο 13, Β, της οδηγίας λαμβάνουν χώρα εντός ανταγωνιστικών αγορών, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, αν διευρυνθεί υπερβολικά, ενδέχεται να αφαιρέσει κάθε διακριτική ευχέρεια που η οδηγία χορηγεί στα κράτη μέλη για τον καθορισμό των όρων των σχετικών απαλλαγών. Πάντως, μου φαίνεται ότι η οδηγία

μπορεί, ορίζοντας το πεδίο των απαλλαγών, να επιβάλλει όρια στην εξουσία των κρατών μελών να διακρίνουν μεταξύ υποκειμένων στον φόρο ανταγωνιζόμενων προσώπων που εκτελούν πανομοιότυπες κατ' ουσίαν πράξεις.

29. Κατά τη γνώμη μου, δεν μπορεί επίσης να υποστηριχθεί το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αποκλείει την εφαρμογή των γερμανικών κανόνων, διότι διαφορετικές προϋποθέσεις εφαρμόζονται στις νόμιμες και στις παράνομες εμπορικές δραστηριότητες. Νομίζω ότι, για την εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας σε περιπτώσεις όπως η παρούσα, ο ΦΠΑ πρέπει να εξετάζεται χωριστά. Θα ήταν ανέφικτο να επιτραπεί στα κράτη μέλη να λαμβάνουν υπόψη την επιβολή επί νομίμων πράξεων άλλων εναρμονισμένων φόρων, είτε άμεσων είτε έμμεσων, το ύψος των οποίων ενδέχεται ή όχι να αντιστοιχεί στον ΦΠΑ του οποίου η επιβολή επιδιώκεται επί παρανόμων πράξεων.

30. Από το άρθρο 33 της οδηγίας προκύπτει ότι φόροι καπνού και οινοπνευματωδών ποτών και άλλοι ειδικοί φόροι μπορεί να επιβάλλονται επιπλέον του ΦΠΑ, οσάκις αυτός επιβάλλεται. βεβαίως το άρθρο 11, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', προβλέπει ότι τέτοιοι δασμοί και φόροι πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Επομένως, ένα κράτος μέλος είναι ελεύθερο να επιβάλλει ειδικούς φόρους σε τυχερά παιχνίδια ή σε επιχειρήσεις τυχερών παιχνίμων και να καθορίζει το πεδίο εφαρμογής των φόρων αυτών. Αν το επιθυμεί, μπορεί να καθορίζει το πεδίο κάθε εθνικού φόρου έτσι ώστε μια πράξη να μην υπόκειται και στον ΦΠΑ και στον εθνικό φόρο· δεν είναι όμως υποχρεωμένο να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο. Αυτό που ένα κράτος μέλος δεν δικαιούται να

πράξει είναι να οριοθετήσει το εναρμονισμένο κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ σε σχέση με μη εναρμονισμένους εθνικούς φόρους.

31. Επομένως, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι ένα κράτος μέλος δεν δικαιούται να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής της προβλεπόμενης στο άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της οδηγίας απαλλαγής στη νόμιμη διοργάνωση παιγνίων υπό μορφή ρουλέτας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

32. Με το δεύτερο ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν, στην περίπτωση των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων, η βάση επιβολής του φόρου είναι το ποσό που παραμένει στον επιχειρηματία κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου. Το ζήτημα αυτό ανακύπτει μόνον εφόσον γίνει δεκτό ότι η Γερμανία δικαιούται να φορολογεί τις πράξεις, έστω και αν απαλλάσσει τις ίδιες πράξεις που λαμβάνουν χώρα σε εγκεκριμένα δημόσια καζίνο.

33. Σκοπός του ερωτήματος του εθνικού δικαστηρίου είναι να καθορισθεί αν η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Glawe¹⁸, για τις σχετικές με αυτόματες μηχανές παιγνίων πράξεις, έχει εφαρμογή στην

18 — Όπ.π. υποσημείωση 4.

επίμαχη εν προκειμένω διεξαγωγή παιγνίων υπό μορφή ρουλέτας. Οι αυτόματες μηχανές παιγνίων στην υπόθεση εκείνη βρισκόταν σε μπαρ και εστιατόρια. Οι παίκτες έθεταν σε λειτουργία το μηχανήμα ρίπτοντας κέρματα τα οποία είτε εισέρχονταν στον κύλινδρο όπου βρίσκονται αποθηκευμένα κέρματα προκειμένου να καταβάλλονται στη συνέχεια ως κέρδη στους παίκτες είτε, αν ο κύλινδρος αυτός ήταν πλήρης, εισέρχονταν στο ταμείο του μηχανήματος, το οποίο ο επιχειρηματίας άδειαζε τακτικά. Υφίστατο υποχρέωση εκ του νόμου να επιστρέφουν τα μηχανήματα ως κέρδη τουλάχιστον το 60 % των ριπτομένων σ' αυτά κερμάτων (διακυβευμάτων). Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από το σύνολο των κερμάτων που ρίχνουν οι παίκτες στα μηχανήματα, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που επιστρέφονταν στη συνέχεια ως κέρδη.

34. Το Δικαστήριο, ακολουθώντας τις προτάσεις μου, αποφάνθηκε ότι η βάση επιβολής του φόρου για τους σκοπούς του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας δεν περιλαμβάνει το υποχρεωτικώς καθοριζόμενο από τον νόμο ποσοστό του συνόλου των διακυβευμάτων που αντιστοιχεί στα κέρδη που καταβάλλονται στους παίκτες. Παραπέμποντας στις αποφάσεις του *Boots Company*¹⁹ και *Naturally Yours Cosmetics*²⁰, δέχθηκε ότι η φορολογική βάση για τους σκοπούς του ΦΠΑ συνίσταται στην αντιπαροχή που πράγματι εισπράττει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Η αντιπαροχή που πράγματι εισπράττει η επιχείρηση αυτόματων μηχανών παιχνιδιών περιορίζεται στο ποσοστό των κερμάτων τα οποία μπορεί πράγματι να κρατήσει για λογαριασμό της, δηλαδή τα κέρματα που εισέρχονται στο ταμείο της μηχανής.

35. Στην παρούσα υπόθεση, η Γερμανική Κυβέρνηση ζητεί από το Δικαστήριο να αναθεωρήσει την απόφασή του στην υπόθεση *Glawe*. Στην κατανόηση της κριτικής της αποφάσεως από την Γερμανική Κυβέρνηση θα συνέβαλλε ενδεχομένως η παράθεση συντόμου αποσπάσματος από τις προτάσεις μου στην υπόθεση εκείνη:

«Κατά τη γνώμη μου, η αντιπαροχή την οποία λαμβάνει ο επιχειρηματίας για τις υπηρεσίες του, για τους σκοπούς του άρθρου 11, 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.

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 στοίχημα με τον Β και αμφότεροι τοποθετούν τα αντίστοιχα ποσά στο τραπέζι. Ο Α κερδίζει το στοίχημα 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 στοιχήματος. 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.

19 — Απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88 (Συλλογή 1990, σ. I-1235).

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

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 οργάνωσης και να του πορίζουν εύλογο κέρδος. Επί παραδείγματι, οι πράκτορες στοιχημάτων συνήθως καθορίζουν το ποσό συμμετοχής στα στοιχήματα υποδρομών 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.»²¹

36. Στην παρούσα υπόθεση, η Γερμανική Κυβέρνηση απορρίπτει την άποψη ότι ο πυρήνας της δραστηριότητας των τυχερών παιγνίων δεν ενέχει κατανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών. Θεωρεί ότι τα τυχερά παίγνια ενέχουν ανταλλαγή υπηρεσιών. Ο οργανωτής τυχερών παιγνίων για εμπορικούς σκοπούς δεν παρέχει απλώς το πλαίσιο για τη

διεξαγωγή τους, αλλά μετέχει ο ίδιος στο παιχνίδι. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, ο παίκτης δεν προσφέρει αντιπαροχή στον οργανωτή με μόνο σκοπό τη συμμετοχή του στο παιχνίδι· διαφορετικά, θα αρκούσε στον οργανωτή να χρεώνει εισιτήριο. Αυτό που είναι σημαντικό για τον παίκτη είναι η προσφορά πιθανότητας κέρδους.

37. Η Γερμανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι το γεγονός ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', προβλέπει τη δυνατότητα απαλλαγής συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι τα τυχερά παιχνίδια μπορεί να υπόκεινται στον φόρο. Σύμφωνα με την απόφαση Glawe, η βάση επιβολής του φόρου είναι μηδέν, οπότε στην πραγματικότητα εξαιρούνται τα τυχερά παιχνίδια από το πεδίο του φόρου, εκτός αν ο οργανωτής πραγματοποιεί καθαρά κέρδη.

38. Η Γερμανική Κυβέρνηση προσθέτει ότι η ανάλυσή της είναι συνεπής προς την αρχή στην οποία στηρίζεται η έκτη οδηγία, ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί μεμονωμένων πράξεων. Με την απόφαση Glawe, σύμφωνα με την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στο σύνολο των καθαρών εισπράξεων μείον τα κέρδη που καταβάλλονται στους παίκτες εντός ορισμένης περιόδου, χάνεται η αναφορά σε συγκεκριμένες πράξεις. Επιπλέον, σύμφωνα με την απόφαση Glawe, η αντιπαροχή για την παροχή του πλαισίου ενός παιχνιδιού έγκειται στο περιθώριο ακαθαρών κέρδους του επιχειρηματία, πράγμα το οποίο είναι ασυμβίβαστο προς την αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί του κύκλου εργασιών προσώπου που υπόκειται στον φόρο.

21 — Σημεία 19 έως 21 των προτάσεων.

39. Επικουρικώς, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι οι πράξεις στην απόφαση Glawe είναι διαφορετικές από αυτές της παρούσας υποθέσεως. Υπογραμμίζει ότι, σε αντίθεση προς το ιστορικό της αποφάσεως Glawe, τα κέρδη των παικτών δεν αντιστοιχούν σε οριζόμενο από τον νόμο ποσοστό. Ούτε τα διακυβεύματα που παρακρατούνται από τον οργανωτή εισέρχονται σε χωριστό ταμείο της μηχανής. Επομένως, οι μάρκες που τοποθετούνται πάνω στο τραπέζι δεν μπορούν να χωριστούν σε δύο χωριστές κατηγορίες, ήτοι στα κέρδη και στον κύκλο εργασιών του οργανωτή.

40. Η Επιτροπή, αν και δεν ζητεί από το Δικαστήριο να αναθεωρήσει την απόφασή του Glawe, δεν φρονεί ότι η ίδια ανάλυση μπορεί να έχει εφαρμογή και στην περίπτωση της ρουλέτας. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στις μάρκες που αγοράζουν οι παίκτες. Αγοράζοντας μάρκες ο παίκτης αποκτά πρόσβαση στο καζίνο, στον κτιριακό και άλλο εξοπλισμό του, στην ιδιαίτερη ατμόσφαιρά του και στα τραπέζια. Οι δυνατότητες που του παρέχει ένα καζίνο είναι απείρως μεγαλύτερες και πιο ποικίλες από αυτές που του προσφέρει μια αυτόματη μηχανή τοποθετημένη στον τοίχο ενός εστιατορίου.

41. Το Ηνωμένο Βασίλειο, αντιθέτως, δέχεται την άποψη ότι η απόφαση Glawe του Δικαστηρίου ήταν ορθή και πρέπει να επεκταθεί και στη ρουλέτα. Ωστόσο, υπογραμμίζει ότι τα τυχερά παιχνίδια αποτελούν ειδική περίπτωση και η απόφαση εκείνη δεν έχει εφαρμογή σε άλλες κατηγορίες πράξεων.

42. Για την εξέταση του ζητήματος αυτού, πρέπει προπαντός να ληφθούν υπόψη οι βασικές αρχές του κοινού συστήματος ΦΠΑ, όπως καθορίζονται ιδίως στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ²². Η διάταξη αυτή ορίζει ότι η αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ «συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου» (η υπογράμμιση δική μου).

43. Η σύμφωνη με τη διάταξη αυτή κανονική λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ μπορεί να παρασταθεί με το ακόλουθο παράδειγμα. Ας υποθέσουμε ότι κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου ένας παραγωγός πωλεί αγαθά έναντι 3 000 000 DM, πλέον ΦΠΑ 420 000 DM (υπολογιζομένου με συντελεστή 14 % που ίσχυε τότε στη Γερμανία). Επομένως, οι εισπράξεις του παραγωγού είναι, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, 3 420 000 DM, από τα οποία είναι υποχρεωμένος να καταβάλει 420 000 DM (μείον τον τυχόν ΦΠΑ που έχει ήδη καταβάλει για τις αγορές του) στις φορολογικές αρχές. Τα εναπομένοντα 3 000 000 DM είναι στη διάθεσή του προκειμένου να καλύψει το περιθώριο κέρδους του, το κόστος των προμηθειών του και τυχόν άλλους φόρους τους οποίους ενδεχομένως οφείλει (π.χ. φόρο επί των κερδών). Το ποσοστό της τιμής των αγαθών του, δηλαδή των συνολικών εισπράξεών του, που αντιπροσωπεύει ο ΦΠΑ, αντιστοιχεί στον συντελεστή 14 % που ίσχυε στη Γερμανία (420 000 DM/3 000 000 DM). Επομένως, ο φόρος είναι «ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών [του]», όπως

22 — 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).

επιβάλλει το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας²³.

44. Κατά γενική παραδοχή, η εφαρμογή του ΦΠΑ στα τυχερά παιχνίδια είναι λιγότερο άμεση. Βεβαίως ο λόγος για την προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', απαλλαγή έγκειται στο ότι για τέτοιες πράξεις ενδείκνυνται καλύτερα άλλες μορφές φορολογήσεως. Εντούτοις, παρά τις εγγενείς δυσχέρειες, η απόφαση Glawe παρέχει, κατά τη γνώμη μου, τη βάση για την εφαρμογή του ΦΠΑ σε τέτοιες πράξεις κατά τρόπο σύμφωνο με τις βασικές αρχές του συστήματος του ΦΠΑ, όπως καθορίστηκαν και επεξηγήθηκαν ανωτέρω. Μου φαίνεται ότι η απόφαση αυτή έχει επίσης εφαρμογή στις σχετικές με τη ρουλέτα πράξεις.

45. Η εφαρμογή της αποφάσεως Glawe στην παρούσα υπόθεση θα είχε ως συνέπεια να επιβάλλεται ΦΠΑ επί των καθαρών εισπράξεων του οργανωτή (μετά την πληρωμή όλων των κερδών) εντός συγκεκριμένης περιόδου. Η ανάλυση αυτή οδηγεί σε αποτελέσματα που προσομοιάζουν μάλλον προς εκείνα που θα προέκυπταν στην περίπτωση περισσότερο τυπικών πράξεων, όπως στο προαναφερθέν παράδειγμα. Σε τελευταία ανάλυση, αυτό είναι μόνο το ποσό που απομένει στην επιχείρηση μετά την καταβολή των κερδών, το οποίο διατίθεται για να καλύψει το περιθώριο κέρδους του, το κόστος λειτουργίας της επιχείρησεως τυχερών παιχνιδιών, τον ΦΠΑ και άλλους φόρους που ενδεχομένως οφείλει για τις δραστηριότητές του. Επομένως, αυτό το ποσό μπορεί να εξομοιωθεί με

τον κύκλο εργασιών του παραγωγού (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) από την πώληση των προϊόντων του. Υπολογίζοντας τον φόρο με βάση το ποσό αυτό, ο φόρος παραμένει ακριβώς ανάλογος προς τον κύκλο εργασιών του οργανωτή τυχερών παιχνιδιών.

46. Το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι μια τέτοια ανάλυση αφαιρεί τα τυχερά παιχνίδια από το πεδίο εφαρμογής του φόρου αγνοεί το γεγονός ότι οι οργανωτές τυχερών παιχνιδιών για εμπορικούς σκοπούς όπως εν προκειμένω ρυθμίζουν τα τυχερά κατά τέτοιο τρόπο ώστε μακροπρόθεσμα να εξασφαλίζουν κάποιο κέρδος. Δεν συμφωνώ με την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι η απόφαση Glawe αντίκειται προς την αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε μεμονωμένες πράξεις. Στις προτάσεις μου στην υπόθεση Glawe τόνισα:

«(...) κάθε μίζα [διακύβευμα] πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελείται από δύο συνιστώσες. Η μία 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»²⁴.

23 — Για τους σκοπούς του παραδείγματος, δεν θα λάβω υπόψη μου τα μικρά ποσά συγκαλυμμένου ΦΠΑ, ο οποίος ενδεχομένως μετακυλίστηκε σ' αυτόν στα πλαίσια απαλλασσομένων αγορών αγαθών ή υπηρεσιών (π.χ. ασφαλίσεις).

24 — Σημείο 29 των προτάσεών μου.

47. Το ίδιο ισχύει στην παρούσα υπόθεση. Από άποψη νομικής αναλύσεως, κάθε μάρκα που τοποθετείται στο τραπέζι περιλαμβάνει δύο στοιχεία: α) το στοιχείο και β) την αντιπαροχή για την υπηρεσία του οργανωτή, δηλαδή την τιμή που καταβάλλουν οι παίχτες για το δικαίωμα συμμετοχής στο τυχερό παιχνίδι και την απόκτηση πιθανότητας κέρδους. Το τίμημα αυτό, το οποίο συνίσταται στο πλεονέκτημα που διατηρεί η επιχείρηση για τον εαυτό της καθόσον οι πιθανότητες επιτυχίας είναι υπέρ αυτής, μπορεί να υπολογισθεί με ακρίβεια και είναι ένα σταθερό ποσοστό το οποίο ποικίλλει ανάλογα με τη μορφή της ρουλέτας που παίζεται. Το τίμημα καταβάλλεται από κάθε παίκτη κάθε φορά που αυτός τοποθετεί μία μάρκα στο τραπέζι. Ο οργανωτής έχει πλήρως τη δυνατότητα να διαχωρίσει τα δύο στοιχεία, αφαιρώντας το υπέρ της επιχειρήσεως πλεονέκτημα και αντικαθιστώντας το με χωριστή επιβάρυνση προκειμένου να καλύψει το κόστος του και να επιτύχει κάποιο κέρδος.

48. Για παρόμοιους λόγους, το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως, ότι η απόφαση Glawe συνεπάγεται φορολόγηση του περιθωρίου ακαθαρίστου κέρδους προσώπου που υπόκειται στον φόρο και όχι του κύκλου εργασιών του αντιθέτως προς τις βασικές αρχές της έκτης οδηγίας, επίσης δεν ευσταθεί. Ο κύκλος εργασιών του οργανωτή τυχερών παιχνιδιών περιορίζεται στο ποσοστό εκείνο κάθε μάρκας το οποίο αντιπροσωπεύει το τίμημα για την υπηρεσία που αυτός παρέχει.

49. Στην πράξη, δεν είναι αναγκαίοι χωριστοί υπολογισμοί με βάση κάθε μάρκα που τοποθετείται στο τραπέζι. Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται ως αντιπαροχή για μεμονωμένες πράξεις αντιστοιχεί στις καθαρές εισπράξεις του οργανωτή τυχερών παιχνιδιών (κατόπιν καταβολής των κερδών) εντός συγκεκριμένης περιόδου. Οι

καθαρές εισπράξεις του εντός μιας περιόδου κατ' ανάγκη αντιστοιχούν στο πλεονέκτημα το οποίο αυτός επιφυλάσσει στον εαυτό του. Το γεγονός ότι υπάρχει στην πράξη ευχερέστερη μέθοδος προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου δεν σημαίνει ωστόσο ότι δεν εισπράττεται φόρος επί μεμονωμένων πράξεων. Επομένως, δεν δέχομαι την άποψη της Επιτροπής ότι μια τέτοια ανάλυση είναι θεωρητικώς εσφαλμένη. Αντιθέτως, φρονώ ότι η ανάλυση αυτή δείχνει πώς μια ορθή θεωρητικώς λύση συχνά μπορεί να εφαρμόζεται ευχερέστερα στην πράξη.

50. Φρονώ ότι ενδείκνυται να εξεταστούν κατ' αντιπαράβολή οι συνέπειες των άλλων ερμηνειών που έχουν προταθεί στην παρούσα διαδικασία. Από την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η ανάλυση του Finanzamt στηρίζεται στην απόφαση του Finanzgericht Düsseldorf της 29ης Ιανουαρίου 1986²⁵. Στο σκεπτικό του το Finanzgericht ανέφερε ότι, αν ένας παίκτης έχασε κατά τη διάρκεια ενός γύρου 50 DM, το τίμημα που κατέβαλε για την πιθανότητα κέρδους ήταν 50 DM. Αν, αντιθέτως, κέρδισε κατά τη διάρκεια ενός γύρου 100 DM, ουδέν κατέβαλε για την πιθανότητα κέρδους. Εφόσον ο οργανωτής των τυχερών παιχνιδιών δεν είχε κατάλογο των καθαρών κερδών ή ζημιών των παικτών σε κάθε γύρο, ήταν αναγκαίο, κατά το Finanzgericht, να καθορισθεί μέθοδος υπολογισμού του φορολογητέου κύκλου εργασιών του. Αφού προέβη σε υπολογισμό των πιθανοτήτων, το Finanzgericht κατέληξε στο συμπέρασμα ότι έπρεπε να γίνει κατά προσέγγιση υπολογισμός πολλαπλασιάζοντας τις καθαρές εισπράξεις του οργανωτή τυχερών παιχνιδιών επί 6.

25 — EFG 1986, σ. 421.

51. Κατά την προφορική διαδικασία, η Γερμανική Κυβέρνηση εξήγησε ότι δεν συμφωνεί με την ανάλυση της πράξεως στην οποία προέβη το Finanzamt. Μη αφιστάμενη από την ανάλυσή της στην υπόθεση Glawe, η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στο σύνολο των μαρκών που τοποθετούνται στο τραπέζι από έναν παίκτη σε κάθε παιχνίδι, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη του.

52. Αντιθέτως, η Επιτροπή υποστηρίζει την άποψη ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στις μάρκες που αγοράστηκαν, χωρίς πάλι να λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη.

53. Το βασικό μειονέκτημα όλων αυτών των αναλύσεων είναι ότι επιβάλλουν φορολογικό βάρος το οποίο δεν είναι ανάλογο προς τον πραγματικό κύκλο εργασιών του οργανωτή. Ο βασικός λόγος γι' αυτό είναι ότι μεγάλο μέρος του ποσού που διακυβεύουν οι παίκτες, μολονότι επιστρέφεται στους παίκτες υπό μορφή κερδών θεωρείται για τους σκοπούς του ΦΠΑ ως κύκλος εργασιών του οργανωτή. Αποτέλεσμα αυτού είναι η τεχνητή διόγκωση του κύκλου εργασιών του. Τέτοιες αναλύσεις αγνοούν το γεγονός ότι ο πυρήνας της δραστηριότητας των τυχερών παιχνιδιών, μολονότι ενέχει τη χρησιμοποίηση χρήματος, δεν ενέχει ωστόσο την κατανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών.

54. Το αποτέλεσμα της μεθόδου του Finanzamt μπορεί να φανεί από τα στοιχεία που παρέχει η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως: για παράδειγμα, με

βάση τις πραγματικές εισπράξεις του Fischer ύψους 344 880 DM για το 1987, το Finanzamt υπολόγισε βάση επιβολής του φόρου ύψους 2 069 280 DM, επί του οποίου υπολόγισε ΦΠΑ ύψους 289 699,20 DM με συντελεστή 14 %. Ωστόσο, αποτέλεσμα της μεθόδου αυτής είναι να επιβάλλεται πραγματικός συντελεστής φόρου στις πραγματικές εισπράξεις του Fischer όχι μικρότερος του 84 % (289 699,20 DM/344 880 DM).

55. Η ανάλυση της Γερμανικής Κυβερνήσεως αναμφίβολα θα οδηγούσε σε ακόμη μεγαλύτερο φορολογικό βάρος. Ας υποθέσουμε ότι ένας παίκτης αγοράζει δέκα μάρκες προς 5 DM εκάστη. Ποντάρει δύο μάρκες σε καθένα από τα πέντε πρώτα παιχνίδια. Στα πρώτα τέσσερα παιχνίδια χάνει. Στο πέμπτο παιχνίδι κερδίζει ανακτώντας τις δέκα μάρκες του. Στη συνέχεια παίζει άλλα πέντε παιχνίδια, ποντάροντας πάλι δύο μάρκες σε κάθε παιχνίδι. Χάνει από το έκτο έως το ένατο παιχνίδι, αλλά κερδίζει το δέκατο παιχνίδι, επαναφέροντας τον αριθμό των μαρκών του στις οκτώ. Σύμφωνα με την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, θα οφειλόταν φόρος για όλες τις μάρκες που πόνταρε ο παίκτης, δηλαδή επί ποσού 100 DM (20 μάρκες προς 5 DM εκάστη). Ωστόσο, οι καθαρές εισπράξεις του οργανωτή από τους γύρους του παιχνιδιού θα ήταν μόνο 10 DM (δύο μάρκες προς 5 DM εκάστη). Μόνον το ποσό αυτό (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) είναι ο κύκλος εργασιών που διατίθεται για την κάλυψη του κόστους, του περιθωρίου κέρδους, του ΦΠΑ και άλλων φόρων που ενδεχομένως οφείλονται. Σύμφωνα με την ανάλυση της Γερμανικής Κυβερνήσεως, μόνη η οφειλή του ΦΠΑ θα ανερχόταν στο ποσό των 12,28 DM (100 DM x 14/114). Επομένως, οι πραγματικές εισπράξεις του δεν θα αρκούσαν ούτε για να πληρώσει τον ΦΠΑ που οφείλει.

56. Επιπλέον, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση και το Finanzamt, η βάση επιβολής του φόρου μπορεί να υπολογιστεί μόνον κατά προσέγγιση, καθόσον σαφώς θα ήταν πρακτικώς αδύνατο για τους επιχειρηματίες να τηρούν στοιχεία για κάθε μάρκα που ποντάρουν οι παίκτες ή για τα αποτελέσματα κάθε γύρου του παιχνιδιού στο τραπέζι. Ο ορθός συντελεστής που πρέπει να εφαρμόζεται έχει προφανώς αποτελέσει το αντικείμενο συζητήσεων στη Γερμανία. Από την άποψη του υποκειμένου στον φόρο προσώπου, ο συντελεστής 6 που καθόρισε το Finanzgericht Düsseldorf είναι πολύ ευνοϊκότερος σε σχέση με τον συντελεστή 25 που είχε προταθεί από τις φορολογικές αρχές κατά τη διάρκεια της δίκης ενώπιον του δικαστηρίου αυτού. Κατά την προφορική συζήτηση της παρούσας διαδικασίας, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν μπόρεσε να καθορίσει τη μέθοδο που θα χρησιμοποιούσε προκειμένου να υπολογίσει κατά προσέγγιση τον κύκλο εργασιών του Fischer.

57. Η ανάλυση της Επιτροπής θα οδηγούσε πιθανώς σε κάπως χαμηλότερη βάση επιβολής του φόρου σε σχέση με αυτή που προκύπτει από την ανάλυση της Γερμανικής Κυβερνήσεως, καθόσον η βάση επιβολής του φόρου δεν θα περιελάμβανε μάρκες που κέρδισαν οι παίκτες και πόνταραν σε περαιτέρω γύρους του παιχνιδιού. Επιπλέον, ευλόγως θα μπορούσε ίσως να απαιτηθεί από τα πρόσωπα που υπόκεινται στον φόρο να τηρούν στοιχεία για τις μάρκες που επώλησαν, πράγμα που καθιστά περιττή τη χρησιμοποίηση υπολογισμών κατά προσέγγιση. Πάντως, δεν υπάρχει λόγος να θεωρηθεί ότι η προταθείσα από την Επιτροπή μέθοδος, η οποία δεν λαμβάνει υπόψη τα καταβαλλόμενα στους παίκτες κέρδη, θα οδηγούσε στην επιβολή φορολογικού βάρους αναλόγου προς τις πραγματικές εισπράξεις του οργανωτή τυχερών παιχνιδιών από τις δραστηριότητές του.

58. Επομένως, φρονώ ότι, εφόσον γίνει δεκτό ότι χρειάζεται απάντηση στο δεύτερο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου, το Δικαστήριο πρέπει να επιβεβαιώσει την απόφασή του Glawe και να αποφανθεί ότι αυτή έχει επίσης εφαρμογή σε παίγνια υπό μορφή ρουλέτας όπως τα επίμαχα της κύριας δίκης. Δεν νομίζω ότι ο ιδιαίτερος τρόπος λειτουργίας των επίμαχων στην απόφαση Glawe αυτόματων μηχανών παιχνιδιών ή το γεγονός ότι τα καταβαλλόμενα ελάχιστα κέρδη ορίζονταν από τον νόμο υπήρξαν καθοριστικά για την απόφαση του Δικαστηρίου. Κύρια μέριμνα του Δικαστηρίου ήταν να παράσχει μια ερμηνεία η οποία θα διασφάλιζε ότι το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ήταν ανάλογο προς τον πραγματικό κύκλο εργασιών του.

59. Ωστόσο, πρέπει, τέλος, να τονίσω ότι, για λόγους που έχω ήδη αναφέρει, οι πράξεις τυχερών παιχνιδιών όπως οι επίμαχες, οι οποίες συνεπάγονται στοιχήματα με χρήματα, αποτελούν ειδική περίπτωση και δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι η παραπάνω ανάλυση πρέπει κατ' ανάγκη να επεκταθεί και σε άλλες πράξεις.

60. Ενόψει της απαντήσεως που προτείνω για το δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου.

Πρόταση

61. Επομένως, είμαι της γνώμης ότι το Δικαστήριο πρέπει να απαντήσει στα ερωτήματα που του έθεσε το Finanzgericht Baden-Württemberg ως εξής:

«Το άρθρο 2, περίπτωση 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, έχει την έννοια ότι η παράνομη διοργάνωση τυχερών παιχνιδιών υπό μορφή ρουλέτας υπόκειται σε ΦΠΑ. Ένα κράτος μέλος δεν δικαιούται να περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως που προβλέπεται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της οδηγίας μόνο στη νόμιμη διοργάνωση τέτοιων παιχνιδιών.»