ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
CHRISTINE STIX-HACKL
της 8ης Ιουλίου 2004 [1]

I — Εισαγωγή

1. Τα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το Bundesfinanzhof στα πλαίσια των δύο συνεκδικαζομένων υποθέσεων αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [2] (στο εξής: έκτη οδηγία).

2. Οι υποθέσεις αυτές αφορούν το ζήτημα κατά πόσον η ως άνω διάταξη παρέχει σε κράτος μέλος τη δυνατότητα να διακρίνει, όσον αφορά την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας, μεταξύ, αφενός, των τυχηρών παιγνίων, νομίμων ή παρανόμων, τα οποία διεξάγονται εκτός των δημοσίων καζίνων που λειτουργούν με άδεια της αρμόδιας αρχής και, αφετέρου, των τυχηρών παιγνίων τα οποία διεξάγονται εντός των εγκεκριμένων δημοσίων καζίνων.

3. Επομένως, το Δικαστήριο καλείται να διευκρινίσει τη νομολογία του στην υπόθεση Fischer [3], σχετικά με το περιεχόμενο της αρχής της ουδετερότητας του φόρου όσον αφορά την υπαγωγή των τυχηρών παιγνίων στον ΦΠΑ.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό δίκαιο*

4. Το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας προβλέπει, μεταξύ άλλων, υπό τον τίτλο «Λοιπές απαλλαγές» τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — 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).

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

των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

στ) τα στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχηρά παιχνίδια, με την επιφύλαξη τηρήσεως των καθοριζομένων σε κάθε κράτος μέλος προϋποθέσεων και ορίων

[...]»

B — *Το εθνικό δίκαιο*

5. Το άρθρο 4, παράγραφος 9, στοιχείο b, του γερμανικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών του 1993 (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: «UStG») απαλλάσσει του φόρου:

«τον κύκλο εργασιών που εμπίπτει στον νόμο περί στοιχημάτων και λαχείων καθώς και τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιείται μέσω παιγνίων σε δημόσια καζίνα που λειτουργούν νόμιμα [...]»

III — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

A — *Στην υπόθεση C-453/02*

6. Η E. Linneweber είναι καθολική διάδοχος του αποβιώσαντος το 1999 συζύγου της, του (αρχικώς) υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος, βάσει άδειας της αρχής, έθετε στη διάθεση του κοινού, έναντι αμοιβής, αυτόματες μηχανές σε κυλικεία καθώς και σε λέσχες παιγνίων ιδιοκτησίας του.

7. Η E. Linneweber και ο υποκείμενος στον φόρο δήλωσαν τα έσοδα από την εκμετάλλευση των αυτόματων μηχανών ως μη υποκείμενο σε φόρο κύκλο εργασιών, ενώ το Finanzamt θεώρησε ότι τα έσοδα αυτά δεν απαλλάσσονταν του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 9, στοιχείο b, του UStG.

8. Το Finanzgericht Münster που επελήφθη της υποθέσεως αποφάνθηκε, στηριζόμενο στην απόφαση του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως Fischer [4] και στην ερμηνεία που δόθηκε με την απόφαση αυτή στην αρχή της ουδετερότητας του φόρου, υπέρ της απαλλαγής του ως άνω κύκλου εργασιών.

4 — Απόφαση Fischer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3).

9. Το Bundesfinanzhof, αιτούν δικαστήριο, το οποίο επελήφθη αιτήσεως αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής, έχει, εντούτοις, αμφιβολίες ως προς την απαλλαγή του κύκλου εργασιών δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας την οποία δέχθηκε το Finanzgericht. Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, την απόφασή του Fischer, το Δικαστήριο στήριξε στην παράνομη διοργάνωση του τυχηρού παιγνίου, ενώ στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται για αυτόματες μηχανές για τις οποίες έχει δοθεί άδεια της αρχής. Πάντως, οι αυτόματες μηχανές που βρίσκονται στα δημόσια καζίνα είναι, κατά γενικό κανόνα, πολύ διαφορετικές, από ουσιαστικής απόψεως, από τις μηχανές που βρίσκονται στα κυλικεία και στις λέσχες, ιδίως όσον αφορά το ανώτατο ποσό διακυβεύματος, το ποσό των κερδών και το ποσοστό των διακυβευμάτων που αναδιανέμεται.

10. Το αιτούν δικαστήριο αμφισβητεί το κατά πόσον είναι κρίσιμη από πλευράς κοινοτικού δικαίου η διάκριση μεταξύ νομίμων και παρανόμων τυχηρών παιγνίων. Θεωρεί επίσης ότι είναι πιθανόν το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας να πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επιβάλει φόρο προστιθέμενης αξίας επί της (νόμιμης ή μη) διεξαγωγής τυχηρού παιγνίου, εφόσον απαλλάσσεται του φόρου η διοργάνωση ενός*τέτοιου* τυχηρού παιγνίου από δημόσιο καζίνο που έχει άδεια λειτουργίας.

11. Για την εξασφάλιση μεγαλύτερης σαφήνειας όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο, με διάταξη της 6ης Νοεμβρίου 2002, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλλει φόρο προστιθέμενης αξίας στη διοργάνωση τυχηρών παιγνίων όταν η διοργάνωση τέτοιων παιγνίων απαλλάσσεται του φόρου στα δημόσια καζίνα που λειτουργούν νομίμως;

2) Απαγορεύει το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σε κράτος μέλος να επιβάλλει φόρο προστιθέμενης αξίας στην εκμετάλλευση αυτόματων μηχανών τυχηρών παιγνίων όταν η λειτουργία αυτών των μηχανών σε δημόσια καζίνα που λειτουργούν με άδεια της αρμόδιας αρχής απαλλάσσεται του φόρου ή θα πρέπει επιπλέον οι αυτόματες μηχανές τυχηρών παιγνίων που είναι τοποθετημένες σε χώρους εκτός καζίνου να προσομοιάζουν ως προς ορισμένα ουσιώδη χαρακτηριστικά τους, π.χ. ως προς το ανώτατο ποσό διακυβεύματος και ως προς το ανώτατο ποσό κέρδους, με τις αυτόματες μηχανές τυχηρών παιγνίων που λειτουργούν εντός των καζίνων;

3) Μπορεί ο επιχειρηματίας που τοποθετεί και εκμεταλλεύεται τις αυτόματες αυτές μηχανές να επικαλεστεί τη φορολογική απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ;»

Β — *Στην υπόθεση C-462/02*

12. Ο Σ. Ακριτίδης εκμεταλλεύθηκε από το 1987 έως το 1991 το καζίνο «Monte-Carlo»

στο Herne-Eickel, εντός του οποίου διοργάνωνε, βάσει σχετικής άδειας, παιγνίδια ρουλέτας και χαρτοπαίγνιο. Μπορούσε, μεταξύ άλλων, να διοργανώνει χαρτοπαίγνια που καλούνται «χαρτοπαίγνια μνήμης», τα οποία διεξάγονται σε τραπέζι που φέρει πίνακα ο οποίος καλείται «πίνακας παιγνιοχάρτων». Πάντως, τόσο ως προς το παιγνίδι ρουλέτας όσο και ως προς το χαρτοπαίγνιο, δεν συμμορφώθηκε με τις υποχρεώσεις που υπέχει από τις κανονιστικές διατάξεις. Επί παραδείγματι, δεν χρησιμοποιήθηκε ο πίνακας παιγνιοχάρτων και σημειώθηκαν υπερβάσεις του ανωτάτου ποσού διακυβεύματος.

13. Στη βεβαίωση φόρου της 1ης Απριλίου 1996, το Finanzamt περιέλαβε αρχικώς στη φορολογία τα έσοδα από τα παράνομα παιγνίδια ρουλέτας και τα χαρτοπαίγνια. Κατόπιν ενστάσεως του Σ. Ακριτίδη, παραιτήθηκε μεν, βάσει της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Fischer, από τη φορολογία των παιγνιδίων ρουλέτας, αλλά συνέχισε πάντως να θεωρεί ότι το παράνομο χαρτοπαίγνιο υπόκειται στον φόρο.

14. Αντιθέτως, το Finanzgericht, το οποίο επελήφθη της υποθέσεως, κατέληξε ότι, κατ' εφαρμογή του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, τα έσοδα από τα χαρτοπαίγνια έπρεπε επίσης να απαλλαγούν από τον φόρο και ότι ο επιχειρηματίας μπορούσε, όσον αφορά το μέτρο αυτό, να επικαλεστεί ευθέως την ως άνω διάταξη.

15. Το Finanzamt ζήτησε την αναίρεση της αποφάσεως αυτής από το Bundesfinanzhof, που είναι το αιτούν δικαστήριο. Κατά το Finanzamt, το χαρτοπαίγνιο που διοργανώνει ο προσφεύγων δεν είναι όντως ομοειδές προς αυτά που προτείνονται στα δημόσια καζίνα που λειτουργούν νομίμως, οπότε δεν υπάρχει μεταξύ των παιγνίων η σχέση ανταγωνισμού την οποία θεωρεί δεδομένη το Δικαστήριο στην υπόθεση Fischer. Ο Σ. Ακριτίδης ισχυρίζεται, αντιθέτως, ότι τα χαρτοπαίγνια που διοργανώνει αντιστοιχούν σε αυτά των καζίνων και πρέπει, κατά συνέπεια, να απαλλάσσονται όπως τα χαρτοπαίγνια των καζίνων.

16. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, λαμβανομένης υπόψη της αποφάσεως Fischer —με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι το (παράνομο) παίγνιο που διοργάνωνε ο Karlheinz Fischer ισοδυναμούσε με το παιχνίδι ρουλέτας που διοργανώνεται στα δημόσια καζίνα τα οποία διαθέτουν νόμιμη άδεια λειτουργίας—, αν αρκεί, για να ισχύσει η απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, το ότι τα χαρτοπαίγνια διοργανώνονται τόσο σε δημόσια καζίνα όσο και εκτός καζίνων, ή αν τα χαρτοπαίγνια αυτά πρέπει επιπλέον να είναι παρεμφερή ως προς ουσιώδη χαρακτηριστικά τους. Προσέτι, διερωτάται αν ο ιδιώτης μπορεί να επικαλεστεί την προπαρατεθείσα διάταξη της οδηγίας.

17. Στο πλαίσιο αυτό, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο, με διάταξη της 6ης Νοεμβρίου 2002, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλλει φόρο προστιθέμενης αξίας στη διοργάνωση χαρτοπαιγνίου, στην

περίπτωση κατά την οποία η διοργάνωση ενός τέτοιου παιγνίου από δημόσιο καζίνο που λειτουργεί νομίμως απαλλάσσεται του φόρου ή πρέπει, επιπλέον, να αποδεικνύεται ότι τα χαρτοπαίγνια που διοργανώνονται εκτός των καζίνων ομοιάζουν ως προς ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά τους, π.χ. ως προς τους κανόνες του παιγνίου, το ανώτατο ποσό διακυβεύματος και το ανώτατο ποσό κέρδους, προς τα παίγνια που διοργανώνονται εντός των καζίνων;

2) Μπορεί ο διοργανωτής τέτοιων χαρτοπαιγνίων να επικαλεστεί την απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ;»

IV — Απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα

Α — *Επί του περιεχομένου της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας όσον αφορά τη φορολογία των τυχηρών παιγνίων (πρώτο και δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-453/02 και πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-462/02)*

18. Τα δύο πρώτα ερωτήματα στην υπόθεση C-453/02 και το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-462/02, τα οποία πρέπει, στη συνέχεια, να εξετασθούν από κοινού, αφορούν κυρίως το κατά πόσον το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας απαγορεύει την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας επί της διοργανώσεως τυχηρών παιγνίων όταν η διοργάνωση τέτοιων παιγνίων — όπως η εκμετάλλευση αυτόματης μηχανής ή η διοργάνωση χαρτοπαιγνίου— από δημόσιο καζίνο που λειτουργεί νόμιμα απαλλάσσεται από τον φόρο ή μόνον όταν τα τυχηρά παίγνια που διεξάγονται σε δημόσιο καζίνο που λειτουργεί νόμιμα είναι παρεμφερή ως προς τα ουσιώδη χαρακτηριστικά τους προς τα τυχηρά παίγνια που διεξάγονται εκτός των καζίνων.

1) Οι κυριότεροι ισχυρισμοί των διαδίκων

19. Ο *Σ. Ακριτίδης* δεν παρέσχε καμία διευκρίνιση για τις παρούσες συνεκδικαζόμενες υποθέσεις.

20. Ενώπιον του Δικαστηρίου —σε αντιδιάστολή προς τη διαδικασία της κύριας δίκης— η *E. Linneweber* θεωρεί ότι η επιβολή φόρου επί του κύκλου εργασιών που προέρχεται από τις αυτόματες μηχανές που εκμεταλλευόταν ο σύζυγός της δεν είναι αντίθετη προς το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', διότι οι μηχανές αυτές διαφέρουν αισθητά από τις αυτόματες μηχανές που είναι τοποθετημένες εντός των δημοσίων καζίνων. Αναφέρει συναφώς ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίσουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής για τα παίγνια δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, εφόσον, όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο με την απόφαση Fischer, τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Η αρχή αυτή θα παραβιαζόταν μόνον εάν παρεμφερείς δραστηριότητες υπέκειντο σε διαφορετικό φόρο κύκλου εργασιών. Δύο παροχές υπηρεσιών είναι παρεμφερείς εφόσον τελούν —από απόψεως κοινοτικού δικαίου— σε επαρκώς στενή ανταγωνιστική σχέση μεταξύ τους. Κατά την εξέταση του ζητήματος αυτού, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλοι οι παράγοντες που καθορίζουν τη χρησιμότητα και την αξία των παροχών

για τον καταναλωτή, χωρίς περιορισμό στην εξωτερική και αφηρημένη πτυχή των παροχών, αλλά με συνεκτίμηση των προϋποθέσεων υπό τις οποίες πρέπει να παρασχεθεί η υπηρεσία, του ακριβούς περιεχομένου της και των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων που συνδέονται με την παροχή της υπηρεσίας για τον καταναλωτή.

21. Υπάρχουν τόσο μεγάλες διαφορές μεταξύ των αυτόματων μηχανών που αποτελούν αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης και των μηχανών που βρίσκονται στα δημόσια καζίνα που λειτουργούν νόμιμα, λόγω της διαθεσιμότητας από απόψεως χώρου και χρόνου, του κύκλου των αποδεκτών των υπηρεσιών, της τεχνικής του παιγνίου (ελάχιστη διάρκεια παιγνίου, ανώτατο ποσό διακυβεύματος, ελάχιστο διανεμόμενο κέρδος) και του περιβάλλοντος του παιγνίου, ώστε, από την πλευρά των καταναλωτών, οι δύο κατηγορίες παιγνίων δεν βρίσκονται σε ανταγωνισμό και θα μπορούσαν, κατά συνέπεια, να αντιμετωπισθούν διαφορετικά υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι οι δύο κατηγορίες παιγνίων είναι παρεμφερείς, η ισότητα των βαρών επιτυγχάνεται μέσω της εισπράξεως του φόρου επί των αυτομάτων μηχανών στα δημόσια καζίνα που λειτουργούν νόμιμα.

22. Η *Γερμανική Κυβέρνηση* υπογραμμίζει επίσης ότι οι αυτόματες μηχανές και τα χαρτοπαίγνια περί των οποίων πρόκειται στις δύο κύριες δίκες διαφέρουν ουσιωδώς από τις συσκευές που είναι εγκατεστημένες ή τα χαρτοπαίγνια που διεξάγονται στα δημόσια καζίνα που λειτουργούν νόμιμα (για παράδειγμα όσον αφορά τη διεξαγωγή του παιγνίου, τις πιθανότητες κέρδους, τη διάρκεια του παιγνίου και το ύψος του διακυβεύματος). Κατά συνέπεια, η φορολογική διάκριση αυτών των τυχηρών παιγνίων που διεξάγονται εντός και εκτός των δημοσίων καζίνων που λειτουργούν νόμιμα όχι μόνον επιβάλλεται για ουσιαστικούς λόγους, αλλά συνάδει και προς το κοινοτικό δίκαιο, ιδίως προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, και εμπίπτει στην εξουσία εκτιμήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη.

23. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, βεβαίως, όπως προκύπτει από την απόφαση Fischer, τη γενικευμένη φορολογική διάκριση μεταξύ νομίμων και παρανόμων παροχών, αλλά δεν επιβάλλει την υποβολή όλων των νομίμων τυχηρών παιγνίων στους ίδιους φόρους και δασμούς, εφόσον τα παίγνια αυτά είναι πράγματι διαφορετικής φύσεως. Ο Γερμανός νομοθέτης συνέδεσε, επομένως, με διαφορετικές έννομες συνέπειες τα διαφορετικά είδη νομίμων παιγνίων και τους χώρους διεξαγωγής τους. Λόγω των ουσιωδών διαφορών ως προς τη φύση και την εμβέλεια μεταξύ των τυχηρών παιγνίων που διεξάγονται εντός και εκτός των δημοσίων καζίνων που λειτουργούν νόμιμα, δεν υπάρχει καμία ανταγωνιστική σχέση μεταξύ τους. Προκειμένου να καθοριστεί αν δύο παίγνια τελούν σε ανταγωνιστική σχέση, θα μπορούσαν να εφαρμοστούν, συμπληρωματικώς, οι αρχές που διαμόρφωσαν τα κοινοτικά όργανα για να καθορίσουν τη «σχετική αγορά», από ουσιαστικής και γεωγραφικής απόψεως, υπό την έννοια του άρθρου 82 ΕΚ.

24. Η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί, τέλος, ότι μπορεί να υποβάλει στον φόρο προστιθέμενης αξίας τα τυχηρά παίγνια που διοργανώνονται εκτός των δημοσίων καζίνων που λειτουργούν νόμιμα, διότι ο φόρος

αυτός επί των τυχηρών παιγνίων εισπράττεται εντός των δημοσίων καζίνων μέσω του φόρου επί των καζίνων.

25. Η *Επιτροπή* ισχυρίζεται ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας αφορά κατ' ουσίαν μόνον τη διεξαγωγή των «τυχηρών παιγνίων», χωρίς να λαμβάνει υπόψη τα κριτήρια από τα οποία εξαρτάται η φορολογία στη Γερμανία, δηλαδή το πρόσωπο του διοργανωτή ή τον τόπο διεξαγωγής. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, μεταξύ άλλων, να υφίστανται οι επιχειρηματίες που ασκούν τις ίδιες επιχειρηματικές δραστηριότητες διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ. Πάντως, από την απόφαση Fischer προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να περιορίσουν την απαλλαγή μόνο στα τυχηρά παίγνια που έχουν νόμιμο χαρακτήρα. Καθοριστικό, υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, θα μπορούσε να είναι μόνον το γεγονός ότι, ανεξαρτήτως των ενδεχομένων διαφορών στις λεπτομέρειες διεξαγωγής του παιγνίου, πρόκειται, κατ' ουσίαν, για ένα και το αυτό τυχηρό παίγνιο. Η διαπίστωση αυτή απόκειται σε κάθε περίπτωση στο εθνικό δικαστήριο ή στις εθνικές αρχές.

2) Εκτίμηση

26. Όπως ορθώς ανέφερε το σύνολο των μετεχόντων στις δύο κύριες δίκες, από την απόφαση Fischer [5] προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν, βεβαίως, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', να καθορίσουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής για τα τυχηρά παίγνια, τηρώντας όμως την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, στην οποία στηρίζεται το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας.

27. Κατά παγία νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντίκειται, μεταξύ άλλων, στη διαφορετική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση παρόμοιων και επομένως ανταγωνιστικών μεταξύ τους εμπορευμάτων ή υπηρεσιών, οπότε τα εν λόγω εμπορεύματα ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να υπόκεινται σε ομοιόμορφο φόρο [6].

28. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση, κατ' αρχάς, ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας συνδέεται με την ομοιότητα των ενεργειών και όχι με το πρόσωπο ή τη νομική μορφή του επιχειρηματία που πραγματοποιεί την ενέργεια [7].

29. Επομένως, η αρχή αυτή δημιουργεί αυτόματα πεδίο εντάσεως για μία ρύθμιση όπως αυτή που έχει εφαρμογή κατά τον γερμανικό νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών, δυνάμει της οποίας, όπως προκύπτει

5 — Απόφαση Fischer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3), σκέψη 27.

6 — Μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2003, C-384/01, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2003, σ. I-4395, σκέψη 25)· της 11ης Οκτωβρίου 2001, C-267/99, Adam (Συλλογή 2001, σ. I-7467, σκέψη 36), και της 3ης Μαΐου 2001, C-481/98, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-3369, σκέψη 22).

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, συναφώς, τις αποφάσεις της 3ης Απριλίου 2003, C-144/00, Hoffmann (Συλλογή 2003, σ. I-2921, σκέψη 27)· της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 30), και της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20).

από τη διάταξη περί παραπομπής, η απαλλαγή των εσόδων που αντλούνται από τυχηρά παίγνια εξαρτάται από το κατά πόσον αυτά πραγματοποιούνται από τα δημόσια καζίνα που λειτουργούν νόμιμα.

30. Η Γερμανική Κυβέρνηση ανέφερε, βεβαίως, ότι ο γερμανικός νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών στηρίζεται στη διαφοροποίηση μεταξύ των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν εντός και εκτός των δημοσίων καζίνων που λειτουργούν νόμιμα, αλλά υπογράμμισε, εντούτοις, κυρίως κατά την προφορική διαδικασία, ότι η διαφοροποίηση αυτή στηρίζεται, σε τελική ανάλυση, σε ουσιώδεις πραγματικές διαφορές μεταξύ των τυχηρών παιγνίων —περιλαμβανομένου και του περιβάλλοντος του παιγνίου, της δυνατότητας προσβάσεως στον χώρο του παιγνίου κ.λπ.— και είναι, κατά συνέπεια, σύμφωνη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

31. Αμφισβητώ τη βασιμότητα της επιχειρηματολογίας αυτής για πλείονες λόγους.

32. Αφενός, όπως επισήμανε και η Επιτροπή, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι τίποτε δεν εμποδίζει, κατ' αρχήν, τα δημόσια καζίνα να προτείνουν τυχηρά παίγνια που υπόκεινται σε επαγγελματική άδεια, επομένως επιτρέπονται και εκτός των εγκεκριμένων δημοσίων καζίνων.

33. Επιπλέον, από την απόφαση Fischer προκύπτει επίσης ότι δεν είναι δυνατό να θεωρείται γενικά ότι η διαφορά μεταξύ των τυχηρών παιγνίων που διεξάγονται εντός ή εκτός των δημοσίων καζίνων αντιστοιχεί στη διαφορά φορολογίας που επιτρέπεται υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Θα δώσω ορισμένες διευκρινίσεις όσον αφορά την απόφαση αυτή.

34. Η υπόθεση Fischer αφορούσε το ζήτημα της ισότητας της φορολογικής μεταχειρίσεως τυχηρού παιγνίου που διεξάγεται εκτός των εγκεκριμένων δημοσίων καζίνων, όμοιου προς το παιγνίδι της ρουλέτας που διεξάγεται εντός των δημοσίων καζίνων που διαθέτουν άδεια λειτουργίας.

35. Επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι, στην υπόθεση εκείνη, η διεξαγωγή του παιγνίου της ρουλέτας εκτός των δημοσίων καζίνων που λειτουργούν βάσει αδείας ήταν παράνομη και ότι το Δικαστήριο απάντησε τελικώς στο ερώτημα της συμβατότητας της φορολογίας του εν λόγω τυχηρού παιγνίου προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εξετάζοντας κατ' ουσίαν το ζήτημα της νομιμότητας ή της παρανομίας ενός τυχηρού παιγνίου. Διαπίστωσε, επομένως, αναφερόμενο στην απόφαση επί της υποθέσεως C-111/92 [8], ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει «σε θέματα εισπράξεως του ΦΠΑ, γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ παρανόμων και νομίμων συναλλαγών» [9].

8 — Απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993, Lange (Συλλογή 1993, σ. I-4677, σκέψεις 16 και 17).

9 — Απόφαση Fischer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3), σκέψη 28.

36. Επομένως, αφενός, τα τυχηρά παίγνια δεν πρέπει να υφίστανται διαφορετική φορολογική μεταχείριση για το γεγονός και μόνον ότι διαφέρουν όσον αφορά τη νομιμότητά τους. Το σημείο αυτό ασκεί εν προκειμένω επιρροή στην υπόθεση C-462/02, η οποία αφορά παράνομο χαρτοπαίγνιο που διεξάγεται εκτός των δημοσίων καζίνων που λειτουργούν νόμιμα.

37. Αφετέρου, πρέπει επίσης, βάσει της αποφάσεως Fischer, να απορριφθεί η άποψη ότι τα τυχηρά παίγνια διακρίνονται μεταξύ τους, από απόψεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, από το γεγονός και μόνον της διεξαγωγής τους από ή μέσα σε δημόσια καζίνα. Πράγματι, το Δικαστήριο διαπίστωσε, με την ίδια απόφαση, ότι ένα τυχηρό παίγνιο —διεξαγόμενο βεβαίως εκτός δημοσίου καζίνου που λειτουργεί νόμιμα— δεν μπορεί να υποβληθεί στον ΦΠΑ, εφόσον η διεξαγωγή του από δημόσιο καζίνο που λειτουργεί νόμιμα απαλλάσσεται του φόρου [10].

38. Το Δικαστήριο δεν θα μπορούσε να προβεί στη διαπίστωση αυτή εάν ήταν πράγματι ακριβές ότι, λόγω της διαφοράς τους όσον αφορά την προσβασιμότητα, το περιβάλλον, την «πολιτιστική παράδοση του παιγνίου» ή τον κύκλο των χρηστών, τα τυχηρά παίγνια που προτείνουν τα δημόσια καζίνα διαφέρουν ουσιωδώς από τα τυχηρά παίγνια που προτείνουν οι επιχειρηματίες.

39. Πρέπει, πάντως, να δοθεί απάντηση στο βασικό ερώτημα, δηλαδή αν και υπό ποίες προϋποθέσεις τα επίδικα στις κύριες δίκες τυχηρά παίγνια —αυτόματες μηχανές και χαρτοπαίγνια— πρέπει να θεωρηθούν ως «*αντίστοιχα*» παίγνια, όπως αναφέρεται στην απόφαση Fischer, προς αυτά που διοργανώνονται από τα εγκεκριμένα δημόσια καζίνα και απολαύουν φορολογικής απαλλαγής.

40. Από απόψεως φορολογικού δικαίου, τουλάχιστον η κοινή φύση όλων των τυχηρών παιγνίων, όπως ανέφερα στις προτάσεις που ανέπτυξα στην υπόθεση Town & County Factors [11], προσανατολίζεται στην καταβολή κερδών που συνδέονται προς την «αντιπαροχή» του παίκτη, δηλαδή προς το ποσό που έχει διακυβεύσει, μέσω ενός τυχαίου παράγοντα, ήτοι της πιθανότητας αποκτήσεως κερδών. Κατά πόσον όμως τα τυχηρά παίγνια πρέπει να διακρίνονται μεταξύ τους εν προκειμένω λόγω διαφορών ως προς το είδος τους και τη διαμόρφωσή τους;

41. Επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η διαπίστωση ότι όλα τα τυχηρά παίγνια δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παρεμφερείς παροχές υπό την έννοια της φορολογικής ουδετερότητας, τα οποία πρέπει, κατά συνέπεια, να φορολογηθούν κατά τον ίδιο τρόπο.

10 — Απόφαση Fischer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3), σκέψη 31.

11 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-498/99, Town & County Factors (απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, Συλλογή 2002, σ. I-7173, σημείο 70).

42. Τούτο θα στερούσε στην πράξη τα κράτη μέλη από την εξουσία να καθορίζουν «τις προϋποθέσεις και τα όρια» της απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ'. Η εξουσία αυτή πρέπει, εντούτοις, ακριβώς να παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα επιβολής ΦΠΑ σε ορισμένα είδη τυχηρών παιγνίων [12].

43. Με άλλα λόγια, ένα κράτος μέλος μπορεί κάλλιστα να περιορίσει τη φορολογία —ή αντίθετα την απαλλαγή— τυχηρών παιγνίων σε ορισμένα είδη παιγνίων. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να το υποχρεώσει να υιοθετήσει τη λύση «όλα ή τίποτε», εξαναγκάζοντάς το, εφόσον θα απάλλασσε από τη φορολογία για παράδειγμα ένα παίγνιο ή ένα είδος τυχηρού παιγνίου, να απαλλάξει και το σύνολο των λοιπών παιγνίων ή ειδών τυχηρών παιγνίων.

44. Το όριο μεταξύ διαφόρων παιγνίων ή ειδών τυχηρών παιγνίων —επομένως, το κατά πόσον δύο τυχηρά παίγνια είναι ακόμη παρεμφερή ή όχι— είναι πάντως, εκ φύσεως, δύσκολο να καθοριστεί. Ακόμη και αν τείνω να θεωρήσω, για παράδειγμα, τα χαρτοπαίγνια, τη ρουλέτα και τις αυτόματες μηχανές συγκρινόμενα μεταξύ τους ως εν πάση περιπτώσει διαφορετικά είδη τυχηρών παιγνίων, το ζήτημα αυτό δεν ανακύπτει εν προκειμένω κατά τόσο γενικό τρόπο, διότι η υπόθεση Ε. Linneweber αφορά τις αυτόματες μηχανές και η υπόθεση Σ. Ακριτίδης τα χαρτοπαίγνια.

45. Άλλωστε, θα ήταν υπερβολικό να θεωρηθεί, για παράδειγμα, ότι όλα τα χαρτοπαίγνια συγκρινόμενα μεταξύ τους είναι ομοειδή· οι διάφορες δυνατές μορφές είναι εν προκειμένω υπερβολικά πολλές ώστε να θεωρηθεί απλώς ότι όλα τα τυχηρά παίγνια με βάση τα χαρτιά συνιστούν παρεμφερή υπηρεσία υπό την έννοια της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

46. Θεωρώ, πάντως, ότι οι μικρές διαφορές ως προς τη διαμόρφωση ή τη δομή των τυχηρών παιγνίων τα οποία πρέπει να συγκρίνονται κάθε φορά δεν μπορούν, εν πάση περιπτώσει, να είναι καθοριστικές.

47. Δεδομένου ότι είναι δυνατόν να διαμορφωθούν αναρίθμητες παραλλαγές παιγνίων στην κατηγορία των τυχηρών παιγνίων, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας θα μπορούσε, πράγματι, να καταστρατηγηθεί ευρέως εάν τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να διακρίνουν, όσον αφορά την υπαγωγή στον ΦΠΑ, λόγω μικρών διαφορών στη δομή, στις λεπτομέρειες και στους κανόνες ενός παιγνίου. Όπως ανέφερε η Ε. Linneweber, το Δικαστήριο στηρίχθηκε σε μεγάλο βαθμό, με τις αποφάσεις Glawe και Town & County Factors, στη συγκεκριμένη διαμόρφωση της δομής του παιγνίου και στη διεξαγωγή του [13]· δεν επρόκειτο, πάντως, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, για το ζήτημα της ομοιότητας τυχηρών παιγνίων υπό την έννοια της φορολογικής ουδετερότητας και το ζήτημα της φορολογίας αφεαυτής, αλλά για τον προσδιορισμό της *φορολογικής βάσεως* και τον συνακόλουθο

12 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Town & County Factors, προπαρατεθείσα, σημείο 69. Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην υπόθεση C-38/93, Glawe (απόφαση της 5ης Μαΐου 1994, Συλλογή 1994, σ. I-1679, I-1681, σημείο 10).

13 — Βλ. ως προς το σημείο αυτό τις σκέψεις που διατυπώθηκαν στις προτάσεις μου στην υπόθεση Town & County Factors (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σημεία 68 έως 74) καθώς και την προπαρατεθείσα (υποσημείωση 12) απόφαση Glawe.

καθορισμό, ανάλογα με την αντίστοιχη διαμόρφωση του τυχηρού παιγνίου, του περιεχομένου της αντιπαροχής που πράγματι ελήφθη.

48. Όσον αφορά την εκτίμηση της ομοιότητας των τυχηρών παιγνίων υπό την έννοια της φορολογικής ουδετερότητας, πρέπει, αντιθέτως, να ληφθεί υπόψη ότι η αρχή αυτή εμπεριέχει την ίση μεταχείριση «παρόμοιων» εμπορευμάτων ή παροχών «που βρίσκονται σε ανταγωνισμό» και αποτελεί, κατά συνέπεια, όπως έχει διαπιστώσει το Δικαστήριο, έκφανση της αρχής της εξαλείψεως των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού [14].

49. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο εκτίμησε, για παράδειγμα με τις αποφάσεις C-481/98 [15] και C-384/01 [16], την ομοιότητα ενεργειών εξετάζοντας αν οι επίμαχες ενέργειες βρίσκονται σε ανταγωνιστική σχέση μεταξύ τους και αν η διαφορετική φορολογική μεταχείριση ενέχει, κατά συνέπεια, τον κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού.

50. Σε αντιδιαστολή προς τους ισχυρισμούς της Επιτροπής, το γεγονός ότι οι δύο υποθέσεις που παρατέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη αφορούσαν μειωμένο συντελεστή φόρου δεν εμποδίζει να εφαρμοστεί η νομολογία αυτή στις δύο υπό κρίση υποθέσεις, διότι πρόκειται εν πάση περιπτώσει για το κατά πόσον ορισμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών πρέπει ή όχι να υποβληθούν στην ίδια φορολογική μεταχείριση δυνάμει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

51. Αν η ομοιότητα των εμπορευμάτων ή των υπηρεσιών εξαρτάται, επομένως, από το κατά πόσον τελούν σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους, είναι απολύτως λογικό να εφαρμοστεί αναλόγως η σχετική με το άρθρο 90, δεύτερο εδάφιο, ΕΚ, νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία προκειμένου να εκτιμηθεί το ομοειδές «πρέπει να ερευνάται αν τα επίδικα προϊόντα έχουν παρεμφερείς ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες των καταναλωτών, και τούτο βάσει του κριτηρίου όχι της αυστηρής ταυτότητας αλλά της όμοιας ή παρεμφερούς χρήσεως του προϊόντος» [17].

52. Επί παραδείγματι, το Δικαστήριο δέχθηκε την εν λόγω προσέγγιση της Επιτροπής με την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, καθόσον εξέτασε την απόφαση του καταναλωτή να προβεί σε αγορά, προκειμένου να καθορίσει αν φάρμακα των οποίων η δαπάνη αποδίδεται και φάρμακα των οποίων η δαπάνη δεν αποδίδεται πρέπει να θεωρηθούν ως παρόμοια εμπορεύματα που βρίσκονται σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους υπό την έννοια της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας [18].

14 — Έτσι ρητώς στην απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 22)· βλ. και ανωτέρω σημείο 27.

15 — Απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 27 και 28).

16 — Απόφαση της 8ης Μαΐου 2003, Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 30).

17 — Μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2002, C-302/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2002, σ. I-2055, σκέψη 23), και της 11ης Αυγούστου 1995, C-367/93 έως C-377/93, Roders κ.λπ. (Συλλογή 1995, σ. I-2229, σκέψη 27).

18 — Απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 27).

53. Αν η συλλογιστική αυτή εφαρμοσθεί στα τυχηρά παίγνια, αυτά πρέπει, κατά συνέπεια, να θεωρηθούν ομοειδή εφόσον «ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες» του καταναλωτή, επομένως του παίκτη, και είναι, κατά συνέπεια, παρεμφερούς χρήσεως, δηλαδή όταν οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ δύο τυχηρών παιγνίων του ίδιου είδους, για παράδειγμα δύο παραλλαγών χαρτοπαιγνίου, δεν είναι καθοριστικές για την απόφαση του καταναλωτή να λάβει μέρος στο ένα ή στο άλλο από τα παίγνια αυτά. Στην περίπτωση αυτή, τα δύο επίμαχα παίγνια έχουν, πράγματι, από την οπτική γωνία του καταναλωτή, παρεμφερή χρήση, οπότε η διαφορετική φορολογία των εν λόγω τυχηρών παιγνίων θα μπορούσε να καταλήξει σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

54. Θα πρέπει να προστεθεί ότι, κατά την εκτίμηση του κατά πόσον πρέπει να ληφθούν υπόψη διαφορές υπό την έννοια αυτή —όπως εν γένει κατά την εκτίμηση ενέργειας στο πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας—, επιβάλλεται συνολική θεώρηση που αποφεύγει τις τεχνητές διακρίσεις και λαμβάνει κυρίως υπόψη την οπτική γωνία του μέσου καταναλωτή [19].

55. Εντούτοις, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει αν, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι αυτόματες μηχανές καθώς και τα χαρτοπαίγνια που αποτελούν αντικείμενο εκμεταλλεύσεως εκτός των εγκεκριμένων δημοσίων καζίνων έχουν κάθε φορά, για τον μέσο καταναλωτή, παρεμφερή χρήση ή ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες με τις αυτόματες μηχανές και τα χαρτοπαίγνια που προτείνουν τα εν λόγω δημόσια καζίνα ή αν, αντιθέτως, διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους.

56. Όταν το τυχηρό παίγνιο είναι ουσιωδώς του ίδιου είδους —επομένως χαρτοπαίγνιο ή αυτόματη μηχανή— το πιθανό ύψος των κερδών και εν γένει το επίπεδο κινδύνου που παρουσιάζει το παίγνιο θα πρέπει μεταξύ άλλων —αν θεωρηθεί ότι η ελκυστικότητα των τυχηρών παιγνίων έγκειται κατ' ουσίαν στην εξασφάλιση πιθανότητας κέρδους— να έχουν ουσιαστική επιρροή στην απόφαση του μέσου καταναλωτή να λάβει μέρος στο παίγνιο.

57. Τέλος, όσον αφορά τους ισχυρισμούς της E. Linneweber και της Γερμανικής Κυβερνήσεως, κατά τις οποίες η απαλλαγή μόνον των τυχηρών παιγνίων που διεξάγονται εντός των δημοσίων καζίνων θα ήταν σύμφωνη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, διότι αυτά υπόκεινται στον φόρο επί των καζίνων, ο οποίος καλύπτει και τον φόρο επί του κύκλου εργασιών, αρκεί η διαπίστωση ότι το Δικαστήριο έχει απορρίψει τους ισχυρισμούς αυτούς με την απόφαση Fischer [20].

58. Βάσει των προηγουμένων σκέψεων, στα δύο πρώτα ερωτήματα στην υπόθεση C-453/02 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης

19 — Βλ. την απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 29).

20 — Απόφαση Fischer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3), σκέψεις 29 και 30.

οδηγίας απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλλει φόρο στην εκμετάλλευση αυτόματων μηχανών τυχηρών παιγνίων όταν η λειτουργία ομοειδών μηχανών σε εγκεκριμένο δημόσιο καζίνο απαλλάσσεται του φόρου. Προκειμένου να εκτιμηθεί το ομοειδές των αυτόματων μηχανών, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να εξετάσει αν, για τον μέσο καταναλωτή, οι αυτόματες μηχανές που λειτουργούν εντός και εκτός των δημοσίων καζίνων έχουν παρεμφερή χρήση και βρίσκονται, κατά συνέπεια, σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους, λαμβανομένων ιδίως υπόψη συναφώς παραγόντων όπως το πιθανό ύψος των κερδών και το επίπεδο κινδύνου του παιγνίου.

59. Ομοίως, στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-462/02 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας απαγορεύει τη φορολογία της διοργανώσεως χαρτοπαιγνίου εφόσον η διοργάνωση ομοειδούς χαρτοπαιγνίου από εγκεκριμένο δημόσιο καζίνο απαλλάσσεται του φόρου. Προκειμένου να εκτιμηθεί το ομοειδές των χαρτοπαιγνίων, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να εξετάσει αν, για τον μέσο καταναλωτή, τα χαρτοπαίγνια που διεξάγονται εντός και εκτός των δημοσίων καζίνων έχουν παρεμφερή χρήση και βρίσκονται, κατά συνέπεια, σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους, λαμβανομένων ιδίως υπόψη συναφώς παραγόντων όπως το πιθανό ύψος των κερδών και το επίπεδο κινδύνου του παιγνίου.

60. Τέλος, όσον αφορά τους ισχυρισμούς της Γερμανικής Κυβερνήσεως κατά την προφορική διαδικασία, που ζήτησε, εφόσον παραστεί ανάγκη, να περιοριστούν οι διαχρονικές συνέπειες της εν λόγω αποφάσεως, μεταξύ άλλων διότι πίστευσε στη συμβατότητα προς το κοινοτικό δίκαιο της γερμανικής νομοθεσίας περί φόρου κύκλου εργασιών, νομίζω ότι δεν υπάρχουν επαρκείς λόγοι για τον εν λόγω διαχρονικό περιορισμό. Όπως ορθώς διαπίστωσε η Επιτροπή, η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Glawe [21] δεν μπορούσε να δημιουργήσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τη γενική συμφωνία προς το κοινοτικό δίκαιο της γερμανικής νομοθεσίας περί φόρου κύκλου εργασιών όσον αφορά τη φορολογία των τυχηρών παιγνίων, διότι η απόφαση εκείνη αφορούσε αποκλειστικά τον καθορισμό της φορολογικής βάσεως. Η εμπιστοσύνη αυτή δεν μπορεί να δημιουργηθεί ούτε —λαμβανομένης υπόψη της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει η Επιτροπή στον τομέα αυτόν— από το γεγονός ότι η Επιτροπή δεν άσκησε μέχρι τούδε καμία προσφυγή λόγω παραβάσεως κατά της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας στον τομέα της φορολογίας των τυχηρών παιγνίων.

Β — *Επί του αμέσου αποτελέσματος της απαλλαγής κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας (τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-453/02 και δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-462/02)*

1) Τα κύρια επιχειρήματα των μετεχόντων στη διαδικασία

61. Κατά τη *Γερμανική Κυβέρνηση*, η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', για τα στοιχήματα, λαχεία και

21 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 47.

τυχηρά παίγνια αφενός δεν είναι άνευ όρων και, αφετέρου, είναι λίαν ασαφής για να στηρίξει αδιαμφισβήτητες υποχρεώσεις και, κατά συνέπεια, απευθείας εφαρμοστέες. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν μεταβάλλει σε τίποτα στην ασάφεια του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας.

62. Η *Επιτροπή* αναγνωρίζει, βεβαίως, ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρεία εξουσία εκτιμήσεως όσον αφορά τη φορολογία των τυχηρών παιγνίων· πάντως, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιτάξει σε φορολογούμενο, ο οποίος είναι σε θέση να αποδείξει ότι εμπίπτει σε μια από τις κατηγορίες απαλλαγής που διατυπώνει η οδηγία, ότι δεν έχει θεσπιστεί καμία αντίστοιχη εθνική διάταξη. Η Επιτροπή παραπέμπει συναφώς στην απόφαση Kügler [22] και αναφέρει, στηριζόμενη σ' αυτήν, ότι ενδεχόμενοι περιορισμοί σε κανόνα περί απαλλαγής με δυνητικό χαρακτήρα όπως εν προκειμένω δεν μπορούν να αποκλείσουν το άμεσο αποτέλεσμα.

63. Η *E. Linneweber* διευκρίνισε κατά την προφορική διαδικασία ότι συμμερίζεται κατ' ουσίαν την άποψη της Επιτροπής.

2) Εκτίμηση

64. Με το τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-453/02 και το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-462/02, το Bundesfinanzhof επιθυμεί να πληροφορηθεί αν, υπό συνθήκες όπως αυτές των δύο υποθέσεων των κυρίων δικών, ο ιδιώτης μπορεί να επικαλεστεί τη δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας απαλλαγή ενώπιον εθνικού δικαστηρίου.

65. Κατά παγία νομολογία, σε όλες τις περιπτώσεις όπου οι διατάξεις μιας οδηγίας φαίνονται, από απόψεως περιεχομένου, ανεπιφύλακτες και επαρκώς σαφείς, μπορεί να γίνει επίκλησή τους, ελλείψει εμπροθέσμως ληφθέντων μέτρων εφαρμογής, έναντι κάθε εθνικής διατάξεως μη σύμφωνης προς την οδηγία, ή ακόμη κατά το μέτρο που μπορούν να προσδιορίσουν δικαιώματα που οι ιδιώτες δύνανται να προβάλουν έναντι του κράτους [23].

66. Συναφώς, επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η διαπίστωση ότι το γεγονός ότι μια διάταξη του κοινοτικού δικαίου υπόκειται σε ερμηνεία —επί παραδείγματι υπό το πρίσμα αρχής όπως αυτή της φορολογικής ουδετερότητας— δεν αποκλείει ότι αυτή είναι επαρκώς σαφής και ορισμένη, οπότε ο ιδιώτης μπορεί να την επικαλεστεί ενώπιον εθνικού δικαστηρίου [24]. Η διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου σκοπεί ακριβώς στην ομοιόμορφη εφαρμογή —ιδίως έναντι αντιθέτου εθνικού δικαίου—

22 — Απόφαση Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7), σκέψη 57.

23 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 22ας Ιουνίου 1989, 103/88, Fratelli Costanzo (Συλλογή 1989, σ. 1839, σκέψη 29)· απόφαση Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 51), και απόφαση της 20ής Μαΐου 2003, C-465/00, C-138/01 και C-139/01, Österreichischer Rundfunk κ.λπ. (Συλλογή 2003, σ. I-4989, σκέψη 98).

24 — Βλ. για παράδειγμα, προσφάτως, την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-102/02, Beuttenmüller (Συλλογή 2004, σ. I-5405, ιδίως σκέψη 37).

άμεσα εφαρμοστέων δικαιωμάτων που το κοινοτικό δίκαιο απονέμει στον ιδιώτη [25].

67. Εν πάση περιπτώσει, είναι αληθές ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν εξουσία εκτιμήσεως όσον αφορά την οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ' [26].

68. Το Δικαστήριο, πάντως, έκρινε, σε πάγια νομολογία, ότι, ακόμη και αν μια οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη κατά το μάλλον ή ήττον ευρεία διακριτική ευχέρεια για την εφαρμογή ορισμένων από τις διατάξεις της, δεν μπορεί να μην αναγνωριστεί στους ιδιώτες το δικαίωμα να επικαλούνται εκείνες τις διατάξεις οι οποίες, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου κάθε μιας από αυτές, μπορούν να αποχωριστούν από το σύνολο και να εφαρμοστούν ως έχουν [27].

69. Κατά συνέπεια, εφόσον τα κράτη μέλη τηρούν, κατά τον καθορισμό των προϋποθέσεων και των ορίων της φορολογικής απαλλαγής κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', τη διακριτική ευχέρεια που τους παρέχει η διάταξη αυτή, ο ιδιώτης που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής το οποίο καθορίστηκε κατά τον τρόπο αυτόν δεν μπορεί να επικαλεστεί την ως άνω διάταξη για να αμφισβητήσει τη φορολογία που του επιβλήθηκε [28].

70. Δεν αποκλείεται όμως να επικαλεστεί ο ιδιώτης τη διάταξη αυτή για να αποκλείσει την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας, εφόσον αυτή βαίνει πέραν της εξουσίας εκτιμήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη ή είναι αντίθετη προς τη διάταξη της οδηγίας.

71. Όπως προανέφερα, το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να καθορίσουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής για τα τυχηρά παίγνια τηρουμένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας [29].

72. Κατά συνέπεια, εάν ένα κράτος μέλος έχει παραλείψει να καθορίσει την απαλλαγή για τα τυχηρά παίγνια σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν μπορεί, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, να επικαλεστεί την παράλειψή του για να αρνηθεί να χορηγήσει σε φορολογούμενο το πλεονέκτημα της απαλλαγής την οποία νομίμως θα μπορούσε να διεκδικήσει δυνάμει της έκτης οδηγίας [30].

25 — Βλ. υπό την έννοια αυτή την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1963, 26/62, Van Gend en Loos (Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 863, σκέψη 26).

26 — Βλ. ανωτέρω, σημεία 26 και 42 επ.

27 — Βλ. υπό την έννοια αυτή τις αποφάσεις της 10ης Ιουνίου 1999, C-346/97, Braathens (Συλλογή 1999, σ. I-3419, σκέψη 30), και της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 30).

28 — Βλ. την απόφαση Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7), σκέψη 55.

29 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 26.

30 — Βλ. την απόφαση Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7), σκέψη 60.

73. Το ζήτημα αν αυτό ισχύει στις αντίστοιχες διαφορές των εθνικών δικών πρέπει να καθοριστεί από το εθνικό δικαστήριο με τη βοήθεια των ενδείξεων που παρασχέθηκαν στην απάντηση που δόθηκε στα δύο πρώτα ερωτήματα στην υπόθεση C-453/02 και στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-462/02.

74. Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-453/02 και στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-462/02 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο ιδιώτης μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον εθνικού δικαστηρίου την απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας για να αντιταχθεί σε εθνική νομοθεσία που δεν συνάδει προς τη διάταξη αυτή.

V — Πρόταση

75. Βάσει των προηγουμένων σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

Στην υπόθεση C-453/02

«1. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλλει φόρο στην εκμετάλλευση αυτόματων μηχανών τυχηρών παιγνίων όταν η λειτουργία ομοειδών μηχανών σε εγκεκριμένο δημόσιο καζίνο απαλλάσσεται του φόρου. Προκειμένου να εκτιμηθεί το ομοειδές των αυτόματων μηχανών, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να εξετάσει αν, για τον

μέσο καταναλωτή, οι αυτόματες μηχανές που λειτουργούν εντός και εκτός των δημοσίων καζίνων έχουν παρεμφερή χρήση και βρίσκονται, κατά συνέπεια, σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους, λαμβανομένων ιδίως υπόψη συναφώς παραγόντων όπως το πιθανό ύψος των κερδών και το επίπεδο κινδύνου του παιγνίου.

2. Ο ιδιώτης μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον εθνικού δικαστηρίου την απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας για να αντιταχθεί σε εθνική νομοθεσία που δεν συνάδει προς τη διάταξη αυτή.»

Στην υπόθεση C-462/02

«1. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλλει φόρο στη διοργάνωση χαρτοπαιγνίου όταν η διοργάνωση ομοειδούς χαρτοπαιγνίου από εγκεκριμένο δημόσιο καζίνο απαλλάσσεται του φόρου. Προκειμένου να εκτιμηθεί το ομοειδές των χαρτοπαιγνίων, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να εξετάσει αν, για τον μέσο καταναλωτή, τα χαρτοπαίγνια που διεξάγονται εντός και εκτός των δημοσίων καζίνων έχουν παρεμφερή χρήση και βρίσκονται, κατά συνέπεια, σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους, λαμβανομένων ιδίως υπόψη συναφώς παραγόντων όπως το πιθανό ύψος των κερδών και το επίπεδο κινδύνου του παιγνίου.

2. Ο ιδιώτης μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον εθνικού δικαστηρίου την απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας για να αντιταχθεί σε εθνική νομοθεσία που δεν συνάδει προς τη διάταξη αυτή.»