CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS

présentées le 3 mars 1994 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Le Finanzgericht Hamburg demande qu'il soit statué sur l'interprétation de la sixième directive sur la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») [1].

2. Les questions suivantes ont été déférées:

« 1) La base d'imposition au sens de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive est-elle constituée, pour les appareils automatiques de jeu d'argent avec possibilité de gain en argent (machines à sous), par la totalité des mises engagées, sans déduction des gains distribués automatiquement aux joueurs?

2) Dans l'hypothèse où les gains distribués doivent être déduits:

Le principe du caractère individuel de l'imposition commande-t-il que les gains ne puissent être déduits qu'à concurrence de la mise engagée pour un jeu ou une partie?

3) En cas de réponse négative à la première question:

Les gains distribués automatiquement constituent-ils en totalité ou en partie — à concurrence de la mise engagée pour un jeu ou une partie — des ristournes au sens de l'article 11, lettre A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive? »

Le contexte de l'affaire

3. La partie demanderesse dans la procédure principale (ci-après « Glawe ») est une firme qui met en place et exploite des machines à sous dans des bars et des restaurants. Ces

* Langue originale: l'anglais.

1 — Sixième directive du Conseil 77/388/CEE, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation de la législation des États membres relative aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

machines sont mises en marche par l'introduction d'une ou de plusieurs pièces. Dès leur mise en marche du fait de l'introduction de la mise appropriée, elles sont à la disposition du joueur pendant un certain temps. Au cours de ce laps de temps, il se peut que des pièces soient distribuées à titre de gains aux joueurs gagnants. Le montant des gains éventuels distribués au cours d'une partie individuelle dépend de la chance (et peut-être de la dextérité) du joueur en cause.

4. Les machines en cause sont équipées de deux compartiments distincts, que nous désignerons par les termes « caisse » et « réserve ». La réserve est constituée par le stock de pièces servant à distribuer les gains. La caisse comprend les pièces que l'exploitant retire des machines et retient pour son profit personnel. Les machines sont conçues de manière à ce que, lorsque la réserve est pleine, toute mise introduite par les joueurs passe dans la caisse. Si la réserve n'est pas pleine, d'autre part, les mises sont acheminées dans la réserve.

5. Il apparaît que l'exploitation des machines susvisées est régie en droit allemand par la Spielverordnung du 11 décembre 1985 [2]. Les machines mises en service doivent être du type approuvé aux fins de l'application de la Spielverordnung par le Physikalisch-Technische Bundesanstalt (Institut général de technologie physique). Elles doivent impérativement distribuer des gains correspondant en moyenne à au moins 60 % des mises engagées; cependant, les machines du type pour lequel une demande d'approbation a été introduite après le 25 octobre 1990 ne doivent distribuer que 60 % des montants introduits, après déduction de la TVA exigible sur ces montants. L'exploitant est tenu de remplir la réserve lors de la première mise en service de la machine et, chaque fois qu'il ouvre la machine, il est tenu de reconstituer la réserve, afin de veiller à l'existence d'une encaisse pour la distribution des gains.

6. En évaluant l'assujettissement de Glawe à la TVA pour l'exercice 1991, l'administration fiscale défenderesse a tenu la base d'imposition, aux fins de l'application de la législation allemande de mise en oeuvre de l'article 11 de la sixième directive, pour une estimation de la recette brute des machines, c'est-à-dire une estimation du total des mises introduites dans les machines, déduction faite de la TVA, sans aucune déduction concernant les montants distribués à titre de gains. C'est cette base d'imposition qui est contestée par Glawe, qui soutient que la TVA ne doit frapper que les recettes nettes d'un exploitant, c'est-à-dire les sommes nettes reçues par la machine, après déduction tant de la TVA que des sommes versées aux joueurs gagnants.

7. Dans les considérations qui vont suivre, nous citerons d'abord les dispositions pertinentes de la sixième directive et en examinerons les modalités d'application pour la taxation des machines à sous. Nous passerons ensuite à l'examen des réponses à donner aux questions déférées.

2 — BGBl. 1985I, p. 2245; amendée pour la dernière fois par la Zweite Verordnung zur Änderung der Spielverordnung du 25 octobre 1992 (BGBl. 1990I, p. 2392).

Les dispositions de la sixième directive

8. L'article 2 de la sixième directive prévoit ce qui suit:

« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

... »

L'article 11, lettre A, contient les dispositions suivantes:

« A l'intérieur du pays

1. La base d'imposition est constituée:

a) ... par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers ...

...

3. Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition:

...

b) les rabais et ristournes de prix consentis à l'acheteur ou au preneur et acquis au moment où s'effectue l'opération;

... »

9. Il est à noter que l'article 13, lettre B, sous f), de la sixième directive exonère de la TVA:

« les paris, les loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre ... ».

A première vue, l'article 13, lettre B, sous f), pourrait donner à penser que les jeux de hasard échappent en principe à l'application de la TVA et cette impression pourrait

sembler confirmée par l'article 33 de la sixième directive, formulé comme suit:

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, *sur les jeux et paris*, d'accises, de droits d'enregistrement et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires » (souligné par nous).

L'article 33 semble destiné à permettre de frapper de taxes autres que les taxes sur le chiffre d'affaires des activités telles que les jeux et paris — ainsi que les assurances —, auxquelles, comme nous le verrons ci-après, les taxes sur le chiffre d'affaires sont structurellement inadaptées. Néanmoins, il semble que les termes « sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre » aient été insérés dans l'article 13, lettre B, sous f), de manière à permettre à certains États membres de maintenir les taxes sur le chiffre d'affaires pour certaines formes de jeux de hasard et que la disposition en cause ait été interprétée par conséquent par les États membres et par la Commission en ce sens qu'elle permet en particulier de frapper de la TVA l'utilisation de machines à sous. Selon la Commission, l'exploitation des machines à sous est assujettie à la TVA au Danemark, en Allemagne, aux Pays-Bas, en Espagne et au Royaume-Uni, mais non en Belgique. Cette exploitation est interdite en France, en Grèce, en Italie et au Portugal. La Commission n'apporte aucune information en ce qui concerne la situation en Irlande et au Luxembourg.

10. Il nous paraît défendable d'interpréter la sixième directive en ce sens qu'elle permet de frapper de la TVA l'exploitation des machines à sous. Il est clair que la disposition en cause permet à un État membre d'exclure au moins certaines activités de jeu de hasard du champ de la dérogation, puisque les États membres sont expressément autorisés à soumettre cette dérogation à des « limites ». En outre, aucune limite n'est expressément prévue pour la gamme des activités de jeu susceptibles d'en être exclue. Néanmoins, il est permis de douter qu'un État membre soit autorisé à frapper de la TVA *toute* forme d'activité de jeu de hasard.

11. Nonobstant le pouvoir conféré par l'article 13, lettre B, sous f), si un État membre a décidé d'exercer sa faculté de frapper de la TVA l'exploitation des machines à sous, la taxe imposée de ce fait doit, ainsi que la Commission le souligne, être conforme aux règles communautaires applicables à la TVA. En particulier, la taxe doit être conforme aux règles régissant la base d'imposition établies par l'article 11 de la sixième directive. En fait, ainsi que sa dénomination le donne à penser, la directive a précisément parmi ses principaux objectifs d'établir cette assiette uniforme. Ainsi, le pouvoir de fixer des « conditions et limites » conféré par l'article 13, lettre B, sous f), autorise un État membre à décider quelles sont les activités de jeu de hasard à exonérer en application de cette disposition, mais elle ne l'autorise pas à choisir une base d'imposition différente de celle qui est prévue par l'article 11.

12. En ce qui concerne les machines à sous donnant au joueur une possibilité de gains, il est évident, selon nous, que les États mem-

bres ont le pouvoir et non l'obligation d'imposer la TVA. Le gouvernement allemand tente de faire valoir que, puisque l'utilisation des machines à sous implique chez le joueur un certain savoir-faire, leur utilisation ne peut passer pour une activité de jeu de hasard et qu'elle n'est par conséquent pas une activité tombant dans le champ d'application de l'article 13, lettre B, sous f). Selon nous, une conclusion en ce sens est à l'évidence erronée, puisqu'elle est liée à l'hypothèse fallacieuse suivant laquelle l'habileté est exclue des jeux de hasard. Le fait que les machines donnent au joueur la possibilité de regagner un montant supérieur aux mises engagées et que, même dans le cas d'un joueur adroit, le résultat dépend au moins partiellement du hasard suffit à donner son caractère de jeu à l'utilisation de ces machines.

13. Par conséquent, nous concluons qu'au titre de l'article 13, lettre B, sous f), de la sixième directive les États membres ont la faculté, mais non l'obligation, de frapper de la TVA l'utilisation des machines à sous donnant des possibilités de gains. Dans les considérations qui vont suivre, nous désignerons ces machines à sous simplement par le terme « machine ». A l'évidence, lorsqu'un joueur utilise une telle machine, il y a une fourniture de services par l'exploitant au joueur.

Question 1

14. Par sa première question, la juridiction nationale demande si la base d'imposition aux fins de l'application de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la directive constitue la totalité des mises introduites dans la machine à sous par les joueurs.

15. Le gouvernement allemand propose de répondre affirmativement à cette question, alors que, selon Glawe et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, la base d'imposition doit être limitée à la totalité des mises, déduction faite des gains versés, soit les montants effectivement retirés de la machine par l'exploitant. Bien qu'elle se rallie à l'avis du gouvernement allemand suivant lequel la base d'imposition est constituée par la totalité des mises introduites, la Commission émet l'avis que les gains doivent être assimilés à des dépenses pour lesquelles la taxe est déductible au titre de l'article 17, paragraphe 2, de la directive, appliqué par analogie. L'article 17, paragraphe 2, prévoit ce qui suit:

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti ... »

La thèse de la Commission entraînerait le même résultat que celle qui est proposée par Glawe et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, quoique par la voie d'une analyse juridique différente.

16. Comme nous l'avons déjà indiqué, le problème sous-jacent dans cette affaire tient à ce que les opérations de jeu de hasard se prêtent mal à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée. C'est là ce que la Commission a reconnu dans sa proposition de sixième directive, qui prévoyait une exonération pure et simple des « jeux de hasard et de loterie » [article 14, lettre B, sous k), de la proposition]; le mémoire explicatif de la proposition contenait le passage suivant: « L'exonération des jeux de hasard et de loterie prévue au littera k) est justifiée par des raisons purement pratiques. Ces activités se prêtent en effet mal à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et il serait plus efficace de les soumettre à des taxes spéciales » [3]. En l'absence d'une exonération complète au titre du texte adopté de la directive, la Cour doit rechercher une interprétation compatible avec les objectifs et les principes du système commun de la TVA.

17. La simplicité de l'analyse du gouvernement allemand est séduisante à première vue. Le montant « obtenu » du joueur par le fournisseur est la mise introduite dans la machine. Lorsque le joueur introduit sa mise, il se sépare de son argent et celui-ci devient la propriété de l'exploitant de la machine, même si ce dernier est obligé de laisser dans la réserve une part du montant introduit tant que la machine reste en service.

18. Néanmoins, c'est là une thèse incompatible avec la réalité commerciale de l'opération et avec les objectifs et les principes fondamentaux de la directive. La TVA est destinée à être exigible en fonction du chiffre d'affaires effectif qu'un commerçant retire de ses fournitures de biens et de services, après déduction de la taxe sur les éléments de coût de ces fournisseurs (voir l'article 2 de la première directive) [4]. Ainsi que Glawe et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord le font observer, le chiffre d'affaires de l'exploitant est constitué pratiquement par les montants qu'il est en mesure de retirer de la machine, et non par le total des montants introduits par les joueurs. S'il en était autrement, on en arriverait à ce surprenant résultat que l'exploitant de la machine rembourserait la plus grande partie de son chiffre d'affaires à sa clientèle. Une analyse en ce sens serait concevable, quoique peu plausible, si les remboursements pouvaient être tenus pour des « rabais » ou des « ristournes » aux fins de l'application de l'article 11, lettre A, paragraphe 3, sous b), de sorte que la base d'imposition serait réduite proportionnellement. Néanmoins, pour les raisons exposées ci-après (au paragraphe 31 et suivants), ils ne peuvent être tenus pour tels. Cette thèse serait peut-être également concevable si les gains versés pouvaient être, ainsi que la Commission en émet l'avis, assimilés à des dépenses pour des biens et des services pour lesquelles la TVA serait déductible au titre de l'article 17, paragraphe 2, de la directive. La taxe serait dès lors

3 — *Bulletin des Communautés européennes*, Supplément 11/73, p. 16.

4 — Première directive du Conseil 67/227/CEE, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO L 71, p. 1301).

normalement applicable et conforme à l'article 2 de la première directive, puisqu'elle frapperait le total des mises engagées après déduction de la taxe en amont sur les éléments de coûts des services de l'exploitant, soit après déduction de la taxe en amont censée avoir été encourue par l'exploitant sur les gains distribués. Néanmoins, l'article 17, paragraphe 2, est manifestement inapplicable compte tenu de sa formulation puisque, ainsi que la Commission l'admet, les montants versés au joueur gagnant ne constituent pas la contrepartie de « biens qui ... sont ... livrés et ... (de) services qui ... sont ou ... seront rendus (à l'exploitant) par un autre assujetti » aux fins de l'application de cette disposition. Nous estimons également qu'il n'est pas possible ou nécessaire d'en arriver là en appliquant l'article 17, paragraphe 2, ainsi que la Commission cherche à le faire, par analogie.

19. Selon nous, la contrepartie que l'exploitant obtient pour son service aux fins de l'application de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), est limitée aux montants qu'il retire de la machine. C'est là ce qui ressort manifestement de l'analyse des opérations en cause et d'autres formes de jeu de hasard.

20. Alors que le jeu de hasard pour de l'argent entraîne des dépenses chez les joueurs, il ne donne pas lieu sous sa forme la plus simple à une consommation de biens ou de services. Supposons, par exemple, que A engage un pari privé avec B, chacun d'eux déposant leurs enjeux respectifs sur la table. A gagne le pari et ramasse l'argent déposé sur la table. En pareil cas, il serait absurde d'insinuer que A et B se fournissent des services réciproques pour une contrepartie égale au montant de leurs paris respectifs. Le dépôt des paris et la collecte des gains font simplement partie de l'opération de jeu de hasard. Le fait d'engager des paris, bien qu'il implique un débours, ne constitue pas la consommation de biens ou de services qui est le fait taxable au titre du système de la TVA.

21. Les jeux de hasard organisés à des fins commerciales sont différents, dans la mesure où l'organisateur de ces jeux procède de telle manière qu'en moyenne ses gains suffisent pour qu'il puisse faire face à ses coûts en organisant le jeu de hasard et pour qu'ils lui assurent un bénéfice raisonnable. Par exemple, un bookmaker estimera les chances de victoire pour les paris sur les courses de chevaux à un niveau destiné à veiller à ce qu'il réalise un profit global sur les paris engagés. Dans cette mesure, il se peut que l'organisateur du jeu de hasard puisse être tenu non seulement pour un participant au jeu de hasard lui-même, mais aussi pour un fournisseur aux autres joueurs d'un service consistant dans l'organisation du jeu. De ce point de vue, sa contrepartie pour ce service ne serait cependant pas constituée par la totalité des montants des paris engagés par les joueurs. Ainsi que nous l'avons déjà indiqué, l'engagement des paris et le versement des gains constituent le noyau de l'activité des jeux de hasard. Le service fourni par l'organisateur consiste dans la mise en place du cadre dans lequel cette activité se déroule, sa contrepartie pour ce service étant constituée par l'excédent des gains qu'il parvient à obtenir pour lui-même, ainsi que par toute commission particulière qu'il peut faire payer.

22. Il est exact qu'il peut y avoir quelque difficulté théorique à considérer, par exemple, les gains nets d'un bookmaker comme la contrepartie de services. Alors qu'il semble possible de le tenir pour le fournisseur d'un service, le « prix » qu'il reçoit pour ce service est variable et dépend partiellement de la chance et partiellement de son habileté dans l'estimation des chances de victoire. Néanmoins, c'est là une difficulté qui ne constitue pas un argument en faveur de la thèse suivant laquelle le total du montant des paris engagés doit être tenu pour la contrepartie de son service. Cette difficulté explique plutôt que la Commission a estimé, dans sa proposition de sixième directive, que les jeux de hasard et de loterie se prêtaient mal à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et se prêtaient davantage à l'application de taxes déterminées.

23. Il nous semble que les difficultés inhérentes à l'application de la TVA aux opérations de pari et de jeu de hasard sont moins contraignantes en ce qui concerne les opérations concernant les machines à sous. C'est peut-être la raison pour laquelle la plupart des États membres autorisant l'exploitation de ces machines ont préféré ne pas exonérer de la TVA le produit de cette exploitation. Les machines à sous telles que celles dont il s'agit ici sont spécialement conçues afin d'apporter à l'exploitant un revenu prévisible. D'après la manière dont la machine est réglée, cet exploitant sait, à quelques points de pourcentage près, le revenu qu'il peut en attendre. La certitude de l'exploitant est telle que ses recettes peuvent être tenues moins pour des gains que pour la rémunération de son service consistant dans la fourniture de la machine. En outre, le montant de cette rémunération est facile à déterminer, puisqu'il correspond à l'argent retiré de la caisse.

24. Il ressort de l'analyse qui précède que, dans la mesure où il convient de frapper de la TVA les opérations des machines à sous, la base d'imposition doit être limitée aux recettes effectives de l'exploitant, c'est-à-dire à ses recettes nettes après paiement des gains aux joueurs. Le bien-fondé de cette thèse est confirmé si l'opération est examinée du point de vue des joueurs. Ce que les joueurs paient collectivement pour les services de l'exploitant est constitué par le montant retenu par la machine et perçu par l'exploitant. Quant au reste, la machine est l'instrument utilisé pour récolter les paris du joueur et pour les verser aux gagnants.

25. L'argument du gouvernement allemand suivant lequel la propriété des mises introduites passe à l'exploitant n'est pas concluant. C'est là simplement la conséquence des modalités d'organisation du jeu. Les pièces introduites dans la machine sont acheminées soit dans la caisse soit dans la réserve. Les pièces entrant dans la caisse deviennent la propriété de l'exploitant parce qu'elles font partie de ses recettes. Les pièces entrant dans la réserve deviennent la propriété de l'exploitant parce que c'est lui qui initialement alimente la réserve. Ce faisant, il met à la disposition du joueur l'argent

de la réserve nécessaire au fonctionnement de la machine et, lorsque les pièces pénètrent dans la réserve, il est simplement remboursé en ce qui concerne les gains versés. L'argent qui est introduit dans la réserve ne peut donc être tenu pour le paiement de biens ou de services ou pour un élément du chiffre d'affaires de l'exploitant aux fins de l'application de la TVA.

26. Nous concluons par conséquent que la première question déférée par la juridiction nationale doit recevoir une réponse négative. La base d'imposition en ce qui concerne les machines à sous telles que celles qui sont en cause dans la procédure principale ne comprend pas la proportion des mises introduites qui est versée à titre de gains aux joueurs gagnants.

Question 2

27. Par sa deuxième question la juridiction nationale pose la question de savoir si, à supposer que les gains doivent être déduits pour le calcul de la base d'imposition, le principe de la taxation individuelle n'en autorise la déduction que dans la mesure de la mise individuelle pour chaque partie.

28. La prémisse sous-jacente à cette question semble être que, nonobstant la réponse négative de la question 1, ce soit le total des mises introduites dans la machine qui constitue en principe le chiffre d'affaires de l'exploitant, mais que certains ou tous les gains peuvent être déduits pour la détermination de la base d'imposition. La juridiction nationale pose donc la question de savoir si le principe de la taxation individuelle, c'est-à-dire le principe suivant lequel chaque fourniture doit donner lieu à une application distincte de la TVA proportionnellement au prix versé, fait obstacle à la déduction de tous les gains, puisque ce serait là contrebalancer les pertes de certains joueurs et les gains d'autres joueurs.

29. Compte tenu de l'argument sous-tendant notre proposition de réponse à la question 1, c'est là une question qui ne se pose pas à proprement parler. Il n'est pas question de déduire les gains ou de contrebalancer les pertes et les gains. Les mises introduites ne constituent un élément du chiffre d'affaires de l'exploitant aux fins de l'application de la TVA que dans la mesure où elles sont comprises dans les sommes qu'il retire de la caisse. La proportion restante des mises et les gains versés constituent simplement un aspect du déroulement de l'activité de jeu de hasard comme dans le cas d'un pari privé. Ainsi que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord le souligne, chaque mise doit être censée comprendre deux éléments. Un élément est le prix payé pour les services fournis par l'exploitant (dont la TVA exigible sur ce montant). Le reste de la mise peut être tenu pour un montant versé dans le fonds commun disponible pour le versement des gains. Pour une période donnée, les deux éléments correspondent aux montants recueillis respectivement par la caisse et par la réserve de la machine.

30. La TVA est donc exigée à un taux uniforme pour chaque opération particulière. Il est exact que la proportion de chaque mise représentant le prix des services de l'exploitant ne peut être déterminée qu'en appliquant un pourcentage fonction de la moyenne des gains versés par une machine pour une période donnée. Néanmoins, en pratique, un tel calcul est inutile. Ce qui importe certainement davantage est que la base d'imposition pour une période donnée peut être déterminée précisément en fonction des sommes retirées par l'exploitant de la caisse après la reconstitution de la réserve. La thèse selon laquelle la base d'iinposition consiste dans le total des mises introduites prête d'autant plus le flanc à la critique que, dans le cas de nombreuses machines, la base d'imposition elle-même devrait être estimée en fonction de la moyenne des versements.

Question 3

31. Dans sa troisième question la juridiction nationale demande si les gains versés constituent des « ristournes » aux fins de l'application de l'article 11, lettre A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive. Compte tenu de notre réponse proposée pour la question 1, cette question ne se pose pas, puisque les montants versés à titre de gains ne constituent pas un élément de la contrepartie obtenue par l'exploitant. Néanmoins, nous examinerons brièvement cette question.

32. Dans l'hypothèse où la base d'imposition est constituée par la totalité des mises introduites, il semble évident que, dans la mesure où les gains versés à un joueur dépassent sa mise, ils ne peuvent être tenus pour un rabais ou pour une ristourne accordée à ce joueur. Le versement de gains à ce joueur ne peut non plus être tenu pour un rabais ou une ristourne accordé en ce qui concerne le prix payé par les autres joueurs.

33. Bien qu'il serait peut-être possible, au moins en principe, d'assimiler cette partie des gains qui constitue la restitution de la mise du joueur à un rabais ou à une ristourne, c'est là un point de vue qui serait, selon nous, des plus artificiels. Il pourrait également exister à cet égard des difficultés d'application pratique, puisqu'il serait nécessaire de déterminer le nombre d'occasions dans lesquelles des gains sont versés aux joueurs gagnants.

34. L'impossibilité de rattacher à toute notion raisonnable de la « ristourne » les remboursements aux joueurs, remboursements qui constituent environ 60 % des mises introduites, fait ressortir à quel point il est artificiel d'assimiler le total des mises au chiffre d'affaires de l'exploitant. Elle constitue donc un nouvel argument en faveur de la thèse que nous avons adoptée en ce qui concerne la question 1.

Conclusion

35. Nous sommes par conséquent d'avis que les questions déférées par le Finanzgericht Hamburg doivent recevoir la réponse suivante:

« L'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive sur la TVA doit être interprété en ce sens que là où un État membre assujettit à la TVA des prestations de services consistant dans la mise à disposition de machines à sous donnant la possibilité de gagner de l'argent, la base d'imposition en ce qui concerne ces prestations pour une période donnée n'inclut pas cette proportion du total des mises engagées qui correspond aux gains versés aux joueurs gagnants au cours de cette période. »