CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 3 de Março de 1994 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. O Finanzgericht Hamburg solicita uma decisão sobre a interpretação da Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») [1].

2. Foram objecto de reenvio as seguintes questões:

«1) Nas máquinas automáticas de jogo a dinheiro com probabilidades de prémios, a matéria colectável, na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva é o total das importâncias jogadas, sem dedução dos prémios pagos automaticamente aos jogadores?

2) No caso de os prémios pagos deverem ser deduzidos:

o princípio da tributação individual impõe que os prémios só possam ser deduzidos até à concorrência das importâncias dispendidas por um jogador num jogo ou numa série de jogos?

3) Em caso de resposta negativa à primeira questão:

os prémios automaticamente pagos constituem, no todo ou em parte, até à concorrência das correspondentes importâncias dispendidas num jogo ou numa série de jogos respectivamente — descontos na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva?»

O enquadramento do litígio

3. A recorrente no processo principal (a seguir «Glawe») é uma sociedade que instala e explora *slot-machines* (máquinas de jogo de fortuna ou azar) em bares e restaurantes. As

* Língua original: inglês.

1 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

máquinas são activadas por meio da introdução de uma ou várias moedas. Desde que elas tenham sido postas em funcionamento pela introdução da importância apropriada, as máquinas estão disponíveis para o jogo durante um certo período de tempo. Durante esse período, podem ser distribuídas moedas como prémios aos jogadores. O montante dos prémios, caso existam, distribuídos ao longo de um jogo depende da sorte (e possivelmente da habilidade) do jogador em causa.

4. As máquinas em questão estão equipadas com dois compartimentos separados, que designarei de «caixa» e/ou «tubo de reserva». O tubo de reserva contém o quantitativo de moedas de que são distribuídos prémios. A caixa contém moedas que o explorador da máquina está autorizado a retirar das máquinas e a guardar para si próprio. As máquinas são projectadas para garantir que, quando o tubo de reserva esteja cheio, quaisquer importâncias introduzidas pelos jogadores entrem na caixa. Se pelo contrário, o tubo de reserva não estiver cheio, as importâncias apostadas entram no tubo de reserva.

5. Verifica-se que a exploração de tais máquinas é regulada no direito alemão pela Spielverordnung de 11 de Dezembro de 1985 [2]. As máquinas colocadas em serviço devem ser de tipo aprovado, para efeitos da Spielverordnung, pelo Physikalisch-Technische Bundesanstalt (instituto federal da tecnologia física). As máquinas têm de distribuir como prémios, em média, pelo menos, 60% das importâncias nelas apostadas; todavia, os tipos de máquinas em relação aos quais foi requerida a aprovação depois de 25 de Outubro de 1990 devem distribuir somente 60% dos montantes apostados após dedução do IVA pagável sobre esses montantes. O explorador deve encher o tubo de reserva quando a máquina é posta em serviço pela primeira vez e, sempre que abre a máquina, deve encher de novo o tubo de reserva, de forma a garantir que exista dinheiro disponível a distribuir como prémio.

6. Na determinação do IVA devido pela Glawe em relação ao ano de 1991, o serviço de finanças recorrido tomou como base de tributação, para os efeitos da legislação alemã que dá execução ao artigo 11.° da Sexta Directiva, um cálculo das receitas brutas das máquinas; isto é, um cálculo do total das importâncias introduzidas nas máquinas de jogos menos o IVA, sem qualquer dedução das somas distribuídas como prémios. Esta base de cálculo é contestada pela Glawe, que alega que o IVA devia incidir somente nas receitas líquidas de um explorador, isto é, sobre os montantes retirados das máquinas após dedução, quer do IVA, quer dos montantes distribuídos aos jogadores que ganham.

7. A seguir, farei, em primeiro lugar, uma exposição das disposições relevantes da Sexta Directiva e analisarei em que medida essas disposições abrangem a tributação de máquinas de jogos. Considerarei depois que respostas devem ser dadas às questões apresentadas.

2 — BGBl. 1985, I, p. 2245; alterado em último lugar pela Zweite Verordnung zur Änderung der Spielverordnung de 25 de Outubro de 1990 (BGBl. 1990, I, p. 2392).

As disposições da Sexta Directiva

8. Segundo o artigo 2.° da Sexta Directiva:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

...»

Segundo o artigo 11.°, parte A:

«No território de um país

1. A matéria colectável é constituída:

a) ... por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações...

...

3. A matéria colectável não inclui:

...

b) Os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza;

...»

9. Deve notar-se que o artigo 13.°, parte B, alínea f), da Sexta Directiva isenta de IVA:

«as apostas, lotarias, e outros jogos de azar ou a dinheiro, sem prejuízo das condições e dos limites estabelecidos pelos Estados-membros...».

À primeira vista, o artigo 13.°, parte B, alínea f), pode sugerir que actividades de exploração de jogos de azar estão em princípio isentas de IVA e essa impressão pode parecer

ser confirmada pelo artigo 33.° da Sexta Directiva, que tem a seguinte redacção:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguro sobre *jogos e apostas,* sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios» (sublinhado meu).

O artigo 33.° parece destinado a admitir que outros impostos que não impostos sobre o volume de negócios sejam tributados sobre actividades tais como as apostas e os jogos — e também contratos de seguro —, para os quais, como se verá a seguir, eram estruturalmente inadequados impostos sobre o volume de negócios. Todavia, parece que os termos «sem prejuízo das condições e dos limites estabelecidos pelos Estados-membros» foram incluídos no artigo 13.°, parte B, alínea f), para habilitar certos Estados-membros a manterem impostos sobre o volume de negócios em relação a certas formas de jogos de azar e que a disposição tem sido concordantemente interpretada pelos Estados-membros e pela Comissão como permitindo, em particular, a tributação em IVA da exploração de máquinas de jogos. Segundo a Comissão, a exploração de máquinas de jogos está sujeita ao IVA na Dinamarca, na Alemanha, nos Países Baixos, na Espanha e no Reino Unido, mas está isenta na Bélgica. A exploração de tais máquinas é proibida em França, na Grécia, na Itália e em Portugal. A Comissão não fornece qualquer informação acerca da situação na Irlanda e no Luxemburgo.

10. Parece-me que é defensável interpretar a Sexta Directiva como permitindo a tributação em IVA da exploração de máquinas de jogos. É claro que a disposição admite que um Estado-membro exclua pelo menos algumas actividades de jogos de azar do âmbito da isenção, uma vez que os Estados-membros estão expressamente autorizados a sujeitar a isenção a «limites». Além disso, não estão fixadas expressamente categorias para a classificação das actividades de jogos de azar que podem ser excluídas. Pode, todavia, duvidar-se se um Estado-membro será autorizado a tributar em IVA *todas* as formas de jogos de azar.

11. Não obstante a margem de apreciação conferida pelo artigo 13.°, parte B, alínea f), se um Estado-membro tiver decidido exercer a sua faculdade de tributar em IVA a exploração de máquinas de jogos, o imposto assim lançado deve, como a Comissão indica, estar em conformidade com as normas comunitárias aplicáveis ao IVA. Em especial, esse imposto deve estar em conformidade com as normas que regem a matéria colectável estabelecidas pelo artigo 11.° da Sexta Directiva. De facto, como o seu título sugere, um dos principais objectivos da directiva é precisamente estabelecer uma base de tributação uniforme. Assim, o poder de impor «condições e limites» conferido pelo artigo 13.°, parte B, alínea f), permite a um Estado-membro decidir que actividades de jogos de azar são isentas segundo aquela disposição, mas não permite escolher uma base de tributação diferente da estabelecida pelo artigo 11.°

12. No que diz respeito às máquinas de jogos que oferecem ao jogador uma oportu-

nidade de prémio, é, em minha opinião, claro que os Estados-membros têm uma margem de apreciação e não uma obrigação de tributação em IVA. O Governo alemão tenta argumentar que, uma vez que jogar nas máquinas envolve habilidade, o seu uso não pode ser considerado como jogo de azar e que o uso de máquinas de jogos não é assim uma actividade abrangida pelo artigo 13.°, parte B, alínea f). Em meu entender, tal conclusão está manifestamente incorrecta, uma vez que depende da suposição falaciosa de que a habilidade não pode ser incluída nos jogos de azar. O facto de as máquinas oferecerem aos jogadores a oportunidade de receberem uma soma maior do que as importâncias apostadas e de, mesmo no caso de um jogador habilidoso, o resultado depender pelo menos em parte da sorte é suficiente para caracterizar a utilização de tais máquinas como de jogos de azar.

13. Concluo, por conseguinte, que, segundo o artigo 13.°, parte B, alínea f), da Sexta Directiva, os Estados-membros têm o poder, mas não a obrigação, de tributar com IVA a exploração de máquinas de jogos que oferecem a possibilidade de prémios. A seguir, designarei tal máquina de jogos simplesmente como «máquina». É claro que, quando um jogador faz uso de uma máquina dessas, há uma prestação de serviços feita pelo explorador ao jogador.

Questão 1

14. Na primeira questão, o tribunal nacional pergunta se a matéria colectável para efeitos do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da directiva é constituída pelo total das importâncias introduzidas na máquina de jogos pelos jogadores.

15. O Governo alemão propõe uma resposta em sentido afirmativo a esta questão, enquanto a Glawe e o Reino Unido consideram que a matéria colectável deve limitar-se ao total das importâncias introduzidas menos os prémios distribuídos, isto é, as importâncias efectivamente retiradas da máquina pelo explorador. A Comissão, ainda que concordando com o Governo alemão em que a matéria colectável compreende o total das importâncias apostadas, sugere que os prémios devem ser assimilados a despesas das quais o imposto se pode deduzir segundo o artigo 17.°, n.° 2, da directiva, aplicado por analogia. O artigo 17.°, n.° 2 prevê que:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo...».

A opinião da Comissão conduziria ao mesmo resultado que a proposta pela Glawe e o Reino Unido, ainda que por meio de uma análise jurídica diferente.

16. Como já foi referido, o problema subjacente a este caso é que as operações de jogos são dificilmente adequadas à tributação em imposto sobre o valor acrescentado. Isto foi reconhecido pela Comissão na sua proposta da Sexta Directiva, que previa uma isenção sem restrições de «jogos e lotarias» [artigo 14.°, parte B, alínea k), da proposta]; a exposição de motivos da proposta afirmava: «A isenção, prevista na alínea k), de jogos e lotarias baseia-se em considerações de pura ordem prática. Tais actividades são com efeito dificilmente adequadas à tributação com base no valor acrescentado e são melhor tratadas por meio de impostos específicos.» [3] Na ausência de uma completa isenção no texto da directiva adoptado, o Tribunal de Justiça deve procurar uma interpretação que seja coerente com os objectivos e princípios do sistema comum do IVA.

17. A simplicidade da análise do Governo alemão é atractiva à primeira vista. O montante «obtido» pelo prestador de serviços do jogador é o montante introduzido na máquina. Quando o jogador introduz a importância aliena a sua moeda e esta passa a ser propriedade do explorador da máquina, mesmo que este último seja obrigado a deixar parte das moedas introduzidas na reserva enquanto a máquina continuar em funcionamento.

18. Todavia, esta opinião é incompatível com a realidade comercial da operação e com os objectivos e os princípios básicos da directiva. O IVA está concebido para incidir proporcionalmente ao volume de negócios efectivo de um comerciante nas suas entregas de bens e nas suas prestações de serviços, após dedução do imposto que tenha incidido sobre o custo dos seus diversos elementos constitutivos: v. artigo 2.° da primeira directiva [4]. Como a Glawe e o Reino Unido observam, para todos os efeitos práticos, o volume de negócios do operador consiste no montante que ele pode retirar da máquina, e não nas importâncias totais apostadas pelos jogadores. De outra forma, chegar-se-ia ao surpreendente resultado de que o explorador da máquina devolve a maior parte do seu volume de negócios aos seus clientes. Uma tal análise seria possível, ainda que pouco plausível, se as distribuições pudessem ser consideradas como «descontos» ou «abatimentos» na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b), de tal forma que a matéria colectável fosse proporcionalmente reduzida. Todavia, pelas razões dadas adiante (n.ºs 31 e seguintes), não podem ser assim consideradas. Uma tal posição poderia também ser possível se os prémios distribuídos pudessem, tal como sugere a Comissão, ser assimilados a despesas relativas aos bens ou serviços dos quais o IVA podia ser deduzido, segundo o disposto no artigo 17.°, n.° 2, da directiva. O imposto actuaria então normalmente e, de acordo com o artigo 2.° da pri-

3 — *Boletim das Comunidades Europeias*, Suplemento 11/73, p. 16.

4 — Primeira directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 1967, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

meira directiva, uma vez que incidia sobre o total das importâncias introduzidas com prévia dedução do montante do imposto directamente incidente no custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos serviços do operador, isto é, após dedução do imposto supostamente pago pelo explorador sobre os lucros distribuídos. Todavia, o artigo 17.°, n.° 2, é claramente inaplicável, tendo em conta o seu texto, uma vez que, como a Comissão admite, as somas distribuídas aos jogadores que ganham prémios não constituem a contrapartida de «bens que... tenham... fornecidos e... serviços que... tenham ou... devam... ser prestados (ao explorador) por outro sujeito passivo» para efeitos dessa disposição. Nem penso que seja possível ou necessário chegar a esse resultado pela aplicação do artigo 17.°, n.° 2, como a Comissão procura fazer, por analogia.

19. Em minha opinião, a contrapartida que o operador obtém pelos seus serviços, para efeitos do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), limita-se aos montantes que ele retira da máquina. Isto resulta claro de uma análise das operações em causa e de outras formas de jogo de azar.

20. Embora os jogos de azar a dinheiro impliquem despesas por parte dos jogadores, na sua forma mais simples não dão origem ao consumo de bens ou serviços. Suponha-se, por exemplo, que A faz uma aposta privada com B, colocando ambos os respectivos montantes na mesa. A ganha a aposta e recolhe o dinheiro da mesa. Em tal caso, seria absurdo sugerir que A e B prestam serviços reciprocamente com uma contrapartida igual ao montante das suas respectivas apostas. A colocação dos montantes e a recolha dos ganhos é simplesmente parte da operação de jogo de azar. A colocação do montante das apostas, ainda que envolva o dispêndio de dinheiro, não constitui um consumo de bens ou serviços que seja um facto gerador no sistema do IVA.

21. O jogo de azar comercial é diferente, na medida em que a pessoa que organiza o jogo o estrutura de tal forma que os seus lucros médios sejam suficientes para pagar as suas despesas com a organização do jogo e para lhe fornecerem um lucro razoável. Por exemplo, um apostador profissional calculará as probabilidades para apostas em corridas de cavalos num nível destinado a assegurar que ele obtenha um lucro global com as apostas feitas. Para esse efeito, a pessoa que organiza o jogo de azar pode talvez ser considerada não somente como tomando parte ele próprio no jogo, mas como prestando um serviço ao outro jogador, consistente em organizar o jogo de azar. Deste ponto de vista, a sua remuneração por esse serviço, todavia, não será o montante total das apostas feitas pelos jogadores. Como já foi afirmado, a realização de apostas e o pagamento de prémios forma o núcleo da actividade dos jogos de azar. O serviço prestado pelo organizador consiste em fornecer a infra-estrutura dentro da qual essa actividade pode ter lugar, sendo a contrapartida por aquele serviço constituída pelo excedente dos ganhos que ele planeia para si mesmo, juntamente com uma comissão específica que pode cobrar.

22. É verdade que pode haver alguma dificuldade a nível teórico em considerar, por exemplo, os ganhos líquidos do apostador profissional como contrapartida de serviços. Embora pareça possível considerá-lo como prestando um serviço, o «preço» que ele recebe por esse serviço varia e depende, em parte, da sorte e, em parte, da sua habilidade no cálculo das probabilidades. Todavia, essa dificuldade não sustenta a afirmação de que as apostas totais feitas devam ser consideradas como a contrapartida pelo seu serviço. Em vez disso, explica porque é que a Comissão, na sua proposta de Sexta Directiva, assumiu a posição de que os jogos de azar e lotarias são dificilmente adequados à tributação com base no valor acrescentado e se adaptam melhor a impostos específicos.

23. Parece-me que as dificuldades inerentes à aplicação do IVA às operações de apostas e jogos de azar são menores em relação às operações que envolvem máquinas de jogos. Essa é talvez a razão pela qual a maioria dos Estados-membros que permitem a exploração de tais máquinas optam por não isentar de IVA os proventos dessa exploração. Máquinas de jogos como as que aqui estão em causa são especificamente destinadas a proporcionar ao explorador um rendimento previsível. Consoante o modo como a máquina é instalada, ele sabe, com pequena margem, o rendimento que pode esperar. A certeza para o explorador é tal que as somas que retira podem ser consideradas menos como lucros do que como uma remuneração pelo seu serviço consistente na colocação à disposição da máquina. Além disso, o montante dessa remuneração é facilmente determinado, uma vez que corresponde às moedas retiradas da caixa.

24. Da análise precedente resulta que, na medida em que seja adequado fazer incidir o IVA sobre operações de máquinas de jogos, a matéria colectável deve ser limitada às receitas efectivas do operador, isto é, as suas receitas líquidas após pagamento de prémios aos jogadores. A correcção desta opinião é confirmada se virmos a transacção do ponto vista dos jogadores. O que os jogadores como grupo pagam pelos serviços do explorador é o montante retido pela máquina e recolhido pelo explorador. Quanto ao resto, a máquina funciona como um meio de recolher as apostas dos jogadores e de lhes distribuir prémios.

25. O ponto de vista do Governo alemão no sentido de que a propriedade das importâncias introduzidas passa para o explorador não é concludente. Isto é simplesmente um reflexo do modo como o jogo é organizado. As moedas introduzidas na máquina entram ou na caixa ou no tubo de reserva. As moedas que entram na caixa tornam-se propriedade do explorador porque fazem parte das suas receitas. As moedas que entram no tubo de reserva tornam-se propriedade do explorador porque é ele que inicialmente constitui a reserva. Para fazer isso, ele coloca à disposição dos jogadores o dinheiro do tubo de reserva necessário para o funcionamento da

máquina e, quando entram moedas no tubo de reserva, está sendo meramente reembolsado dos prémios distribuídos. O dinheiro que entra no tubo de reserva não pode consequentemente ser considerado como pagamento por bens ou serviços nem como parte do volume de negócios do explorador para efeitos de IVA.

26. Concluo, por conseguinte, que a primeira questão submetida pelo tribunal nacional deve ser respondida em sentido negativo. A matéria colectável no caso de máquinas de jogos como as que estão em causa no processo principal não inclui a proporção das importâncias introduzidas que é distribuída como prémios aos jogadores.

Questão 2

27. Com a segunda questão, o tribunal nacional procura saber se, caso os lucros devam ser deduzidos no cálculo da matéria colectável, o princípio da tributação individual permite a sua dedução somente na medida da importância individual apostada em cada partida.

28. A premissa subjacente a esta questão parece ser a de que, não obstante a resposta negativa à questão 1, é o total das importâncias introduzidas na máquina que em princípio constitui o volume de negócios do explorador, mas que alguns ou todos os prémios podem ser deduzidos na determinação da matéria colectável. O tribunal nacional, por conseguinte, levanta a questão de saber se o princípio da tributação individual, isto é, o princípio de que cada entrega ou prestação deve dar origem a um encargo com o IVA separado, que é proporcional ao preço pago, exclui a dedução de todos os lucros uma vez que isso implica contrabalançar as perdas de alguns jogadores com os lucros de outros.

29. Tendo em conta o raciocínio subjacente à minha proposta de resposta à questão 1, este problema, rigorosamente falando, não se levanta. Não se trata de deduzir lucros ou de contrabalançar perdas e ganhos. As importâncias introduzidas fazem parte do volume de negócios do operador para efeitos de IVA somente na medida em que elas sejam incluídas nos montantes que ele retira da caixa. A quota-parte remanescente das importâncias jogadas e os prémios distribuídos fazem simplesmente parte do processo de jogos de azar como no caso de uma aposta privada. Como o Reino Unido sublinha, cada montante investido deve ser considerado como composto de dois elementos. Um elemento é o preço pago pelos serviços prestados pelo explorador (incluindo o IVA devido sobre esse montante). O remanescente da importância jogada pode ser considerado como uma contribuição para o fundo comum disponível para ser distribuído como prémios. Durante um dado período, esses elementos corresponderão aos montantes recolhidos respectivamente pela caixa e pelo tubo de reserva da máquina.

30. O IVA incide, por conseguinte, numa taxa uniforme sobre cada operação individual. É verdade que a quota-parte de cada montante apostado que representa o preço dos serviços do explorador pode apenas ser determinado pela aplicação de uma percentagem baseada na média dos prémios distribuídos por uma máquina durante um dado período. Na prática, tal cálculo é desnecessário. O que é seguramente mais importante é que a matéria colectável num determinado período possa ser determinada precisamente com base nas somas retiradas da caixa pelo explorador depois de reconstituir a reserva. A opinião de que a matéria colectável consiste no total das importâncias introduzidas está exposta à objecção muitíssimo mais séria de que, no caso de muitas máquinas, a matéria colectável teria que ser calculada com base nos lucros médios distribuídos.

Questão 3

31. Com a terceira questão, o tribunal nacional pergunta se os prémios distribuídos constituem «descontos» na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b) da Sexta Directiva. Tendo em conta a resposta que propus à questão 1, este problema não se põe, uma vez que os montantes distribuídos como prémios não fazem parte da contrapartida obtida pelo explorador. No entanto, abordá-la-ei sucintamente.

32. Na hipótese de a matéria colectável ser a importância introduzida na sua totalidade, parece claro que, na medida em que os prémios distribuídos a um jogador excedam a importância por si apostada, não podem ser considerados como um desconto ou um abatimento concedido ao jogador. Nem pode o pagamento de prémios a um jogador ser considerado como um desconto ou abatimento concedido em relação ao preço pago por outros jogadores.

33. Ainda que seja possível, pelo menos em princípio, tratar essa parte dos prémios que representa a compensação do montante apostado pelo jogador como um desconto ou um abatimento, tal ponto de vista seria, em minha opinião, altamente artificial. Pode também ser difícil de aplicar na prática, uma vez que seria necessário determinar o número de ocasiões em que são distribuídos prémios aos jogadores.

34. A impossibilidade de aplicar qualquer noção praticável de «descontos» aos pagamentos feitos aos jogadores, que ascendem aproximadamente a 60% das importâncias introduzidas, demonstra a artificialidade do tratamento da totalidade das importâncias apostadas como volume de negócios do explorador. Isto proporciona, portanto, apoio suplementar para a opinião que defendi quanto à primeira questão.

Conclusão

35. Por conseguinte, sou de opinião de que as questões submetidas pelo Finanzgericht Hamburg devem ser respondidas como se segue:

«O artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, quando um Estado-membro sujeita a IVA prestações de serviços consistentes em colocar à disposição máquinas de jogos que oferecem a possibilidade de prémios pecuniários, a matéria colectável em relação a essas prestações durante um dado período não inclui a quota-parte das importâncias totais apostadas que correspondem aos prémios distribuídos aos jogadores durante esse período.»