ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 12ης Μαΐου 2005 *

Στην υπόθεση C-452/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Οκτωβρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

κατά

Commissioners of Customs & Excise,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts (εισηγητή), N. Colneric, K. Schiemann και E. Juhász, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 24ης Νοεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd και RAL Machines Ltd, εκπροσωπούμενες από τον K. Lasok, QC, και την V. Sloane, barrister,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον K. Manji, επικουρούμενο από τους C. Vajda, QC, και M. Angiolini, barrister,

— η Ιρλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από την G. Clohessy, BL, και τον D. McDonald, SC,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes και Â. Seiça Neves,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Ιανουαρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 4 και 9 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών —Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των άρθρων 1 και 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών— τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40, στο εξής: δέκατη τρίτη οδηγία).

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των RAL (Channel Islands) Ltd (στο εξής: CI), RAL Ltd (στο εξής: RAL), RAL Services Ltd (στο εξής: Services) και RAL Machines Ltd (στο εξής: Machines), αφενός, και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), αρμόδιας σε θέματα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) αρχής του Ηνωμένου Βασιλείου, με αντικείμενο τον προσδιορισμό του τόπου όπου θεωρούνται ότι παρέχονται υπηρεσίες εκμεταλλεύσεως μηχανών τυχερών παιχνιδιών.

Το νομικό πλαίσιο

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

4 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, ως "εσωτερικό της χώρας" νοείται το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης [ΕΚ], όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο [299]».

5 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «[θ]εωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής».

6 Ως προς τον προσδιορισμό του τόπου που θεωρείται ως τόπος παροχής υπηρεσιών, το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«1. Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του.

2. Εντούτοις:

[...]

γ) τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο:

— πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των οργανωτών τους καθώς και των παρεπομένων, κατά περίπτωση, προς τις δραστηριότητες αυτές παροχών υπηρεσιών,

— [...]

είναι ο τόπος, όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές·

[...]».

7 Το άρθρο 1 της δέκατης τρίτης οδηγίας είναι διατυπωμένο ως εξής:

«Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, θεωρείται:

1) ως "υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας", ο υποκείμενος στον φόρο που αναφέρεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1 της [έκτης] οδηγίας [...] ο οποίος, κατά τη διάρκεια της περιόδου που αναφέρεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της παρούσας οδηγίας, δεν είχε στο έδαφος αυτό ούτε την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του, ούτε μόνιμη εγκατάσταση από την οποία να παρέχονται οι υπηρεσίες, ούτε, ελλείψει παρόμοιας έδρας ή μόνιμης εγκαταστάσεως, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του, και ο οποίος, κατά τη διάρκεια της ιδίας περιόδου, δεν πραγματοποίησε καμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που να λογίζεται ότι έλαβε χώρα στο κράτος μέλος που αναφέρεται στο άρθρο 2 [...]».

8 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας ορίζει:

«[...]κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας, υπό τους όρους που ορίζονται κατωτέρω, τον [ΦΠΑ] με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί ή τα κινητά που του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο, ή με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η εισαγωγή αγαθών στη χώρα, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', της [έκτης] οδηγίας [...] ή της παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 1, σημείο 1, στοιχείο β', της παρούσας οδηγίας.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η CI είναι εταιρία συσταθείσα στο Guernsey (Αγγλονορμανδικές Νήσοι). Οι RAL, Services και Machines είναι εταιρίες συσταθείσες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι ανωτέρω τέσσερις εταιρίες είναι θυγατρικές της RAL Holdings Ltd (στο εξής: Holdings), εταιρίας επίσης συσταθείσας στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι CI, RAL, Services, Machines και Holdings αποτελούν ως σύνολο τον όμιλο RAL.

10 Μέχρι τα τέλη του έτους 2000, η RAL είχε την εκμετάλλευση μηχανών τυχερών παιχνιδιών στο Ηνωμένο Βασίλειο εντός καταστημάτων που ανήκαν στην κυριότητά της ή που εκμίσθωνε. Ήταν ιδιοκτήτρια εγκατεστημένων εκεί μηχανών και απασχολούσε ίδιο προσωπικό. Κατείχε τις απαραίτητες άδειες τόσο ως προς την εκμετάλλευση των αιθουσών όσο και ως προς τις μηχανές.

11 Η Holdings, υπό την ιδιότητά της ως διακεκριμένου μέλους του ομίλου των υποκειμένων στον ΦΠΑ, ήταν υπόχρεος καταβολής του εν λόγω φόρου επί των εσόδων της από την εκμετάλλευση των μηχανών τυχερών παιχνιδιών.

12 Ακολούθως, μεσολάβησε σχέδιο αναδιαρθρώσεως του ομίλου RAL. Αφορούσε, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, στη μη υποχρέωση να καταβάλει του λοιπού τον ΦΠΑ επί των υπηρεσιών μηχανών τυχερών παιχνιδιών και στη δυνατότητα ανακτήσεως του εξοφληθέντος φόρου επί των εισροών μέσω της συστάσεως υπεράκτιας θυγατρικής για την εκμετάλλευση των μηχανών τυχερών παιχνιδιών και τον διαχωρισμό της λειτουργίας αυτής από την ιδιοκτησία των μηχανών και την εκμετάλλευση των καταστημάτων.

13 Έτσι έγινε η σύσταση της CI στο Guernsey, το οποίο αποτελεί τμήμα των Αγγλονορμανδικών Νήσων, κειμένων εκτός του εδάφους της Κοινότητας. Στο πλαίσιο του ιδίου σχεδίου, οι Machines και Services ιδρύθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

14 Η RAL συνήψε συμβάσεις μισθώσεως αφορώσες τα καταστήματα όπου είναι εγκατεστημένες οι μηχανές τυχερών παιχνιδιών και είναι κάτοχος των αδειών για την εκμετάλλευση των αιθουσών όπου λαμβάνουν χώρα τα παιχνίδια. Παρέχει στην CI άδεια εγκαταστάσεως και εκμεταλλεύσεως των μηχανών στα εν λόγω καταστήματα.

15 Η Machines κατέχει το σύνολο των μηχανών τυχερών παιχνιδιών που χρησιμοποιεί ο όμιλος RAL και είναι κάτοχος των σχετικών αδειών. Δυνάμει μισθωτήριας συμβάσεως που συνήψε με την CI, η Machines οφείλει να προμηθεύει στην CI μηχανές τυχερών παιχνιδιών και να εξασφαλίζει την καλή κατάσταση λειτουργίας τους.

16 Η δραστηριότητα της CI συνίσταται στο να παρέχει στο κοινό τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί μηχανές τυχερών παιχνιδιών, που της προμηθεύσει η Machines, στα καταστήματα που θέτει στη διάθεσή της η RAL. Εντούτοις, η CI ασκεί την ανωτέρω δραστηριότητα αναθέτοντας υπεργολαβικώς στη Services την ημερήσια διαχείριση των μηχανών. Η τελευταία απασχολεί το σύνολο σχεδόν του προσωπικού του ομίλου RAL, ήτοι περίπου 600 άτομα. Η CI δεν απασχολεί ίδιο προσωπικό στο Ηνωμένο Βασίλειο.

17 Κατόπιν της αναδιαρθρώσεως του ομίλου RAL, η CI έκρινε, στηριζόμενη στα άρθρα 2, 4 και 9 της έκτης οδηγίας, ότι οι υπηρεσίες εκμεταλλεύσεως μηχανών τυχερών παιχνιδιών λογίζονταν ως παρεχόμενες στο Guernsey. Ως εκ τούτου, κατά την άποψή της, δεδομένου ότι οι οικείες υπηρεσίες παρείχοντο εκτός του εδάφους της Κοινότητας, η ίδια δεν όφειλε κατά τους ισχυρισμούς της να καταβάλλει τον ΦΠΑ για τις παρεχόμενες στους πελάτες της στο Ηνωμένο Βασίλειο υπηρεσίες. Σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας, ζήτησε επίσης την επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

18 Με απόφαση της 28ης Αυγούστου 2001, οι Commissioners απέρριψαν τα αιτήματα της CI. Έκριναν ότι η CI υπέκειτο στον ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επικουρικώς, διαπίστωσαν ότι δεν συνέτρεχε λόγος να ληφθεί υπόψη η αναδιάρθρωση του ομίλου RAL, οπότε, όπως και κατά την προγενέστερη αυτής περίοδο, οι επίδικες υπηρεσίες εξακολουθούσαν να παρέχονται από την Holdings στο Ηνωμένο Βασίλειο. Εν πάση περιπτώσει, κατά τους Commissioners, τα αιτήματα της CI ήσαν απορριπτέα ως συνιστώντα κατάχρηση δικαιώματος.

19 Οι CI, RAL, Machines και Services αμφισβήτησαν την εν λόγω απορριπτική απόφαση ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, London. Με την από 3 Δεκεμβρίου 2002 απόφασή του, το τελευταίο έκρινε ότι η CI παρείχε τις επίδικες υπηρεσίες από μόνιμες εγκαταστάσεις στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Κατόπιν αυτού, το ίδιο Tribunal αναγνώρισε ότι η CI παρέχει υπηρεσίες μηχανών τυχερών παιχνιδιών στο Ηνωμένο Βασίλειο και ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ στο οικείο κράτος μέλος. Πάντως, έκανε δεκτή την προσφυγή των ανωτέρω εταιριών καθό μέρος στρεφόταν κατά των επικουρικών αιτημάτων των Commissioners με το αιτιολογικό ότι οι υπηρεσίες παρείχοντο όντως από την CI και όχι από την Holdings και ότι η αρχή της καταχρήσεως δικαιώματος δεν ετύγχανε εφαρμογής εν προκειμένω.

20 Η CI άσκησε έφεση κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Οι Commissioners άσκησαν αντέφεση κατά της εν λόγω αποφάσεως λόγω της απορρίψεως των επικουρικών αιτημάτων τους.

21 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ανέστειλε τη διαδικασία και αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«Υπό τις επικρατούσες εν προκειμένω περιστάσεις και λαμβάνοντας υπόψη την έκτη οδηγία [...], ειδικότερα δε τα άρθρα 2, 4 και 9 αυτής, καθώς και τη δέκατη τρίτη οδηγία [...], ειδικότερα δε τα άρθρα 1 και 2 αυτής, καθώς και τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου:

1) Πώς πρέπει να ερμηνευθεί η φράση "μόνιμη εγκατάσταση" του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας;

2) Ποιοι είναι οι παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον καθορισμό τού αν η παροχή υπηρεσιών με μηχανές τυχερών παιχνιδιών που λειτουργούν με κέρματα γίνεται από την επιχειρηματική εγκατάσταση μιας εταιρίας όπως είναι η CI ή από άλλη μόνιμη εγκατάσταση που μια εταιρία όπως η CI μπορεί να έχει;

3) Ειδικότερα:

α) όταν η επιχειρηματική δραστηριότητα μιας εταιρίας (Α) είναι διαρθρωμένη υπό περιστάσεις όπως αυτές της παρούσας υποθέσεως κατά τρόπον ώστε μια θυγατρική εταιρία (Β), της οποίας οι επιχειρηματικές εγκαταστάσεις βρίσκονται εκτός του εδάφους της Κοινότητας, παρέχει υπηρεσίες με μηχανές τυχερών παιχνιδιών που λειτουργούν με κέρματα και ο μόνος σκοπός της δομής αυτής είναι η αποφυγή υπαγωγής της Α στην υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στο κράτος στο οποίο αυτή είναι εγκατεστημένη:

i) μπορούν οι υπηρεσίες με μηχανές τυχερών παιχνιδιών που λειτουργούν με κέρματα να θεωρηθούν ότι παρέχονται από τη μόνιμη εγκατάσταση εντός αυτού του κράτους μέλους; και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως,

ii) μπορούν οι υπηρεσίες με μηχανές τυχερών παιχνιδιών που λειτουργούν με κέρματα να θεωρηθούν ότι παρέχονται από τη μόνιμη εγκατάσταση ή μπορούν να θεωρηθούν ότι παρέχονται από τον τόπο όπου η Β έχει τις επιχειρηματικές της εγκαταστάσεις;

β) Όταν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας εταιρίας (Α) είναι διαρθρωμένες κατά τέτοιον τρόπο ώστε, για τους σκοπούς εφαρμογής των κανόνων του τόπου παροχής των υπηρεσιών, μια θυγατρική εταιρία (Β), υπό

περιστάσεις όπως αυτές της παρούσας υποθέσεως, έχει ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών με μηχανές τυχερών παιχνιδιών που λειτουργούν με κέρματα από την επιχειρηματική της εγκατάσταση που βρίσκεται εκτός του εδάφους της Κοινότητας και δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές, στο κράτος μέλος εντός του οποίου η Α είναι εγκατεστημένη και μόνος σκοπός της δομής αυτής είναι να αποφεύγεται η υποχρέωση της Α προς καταβολή του ΦΠΑ στο οικείο κράτος για τις εν λόγω υπηρεσίες:

i) μπορούν οι συναλλαγές μεταξύ της Β και των θυγατρικών εταιριών εντός του κράτους μέλους (Α, Γ και Δ) να χαρακτηρίζονται, όσον αφορά τους σκοπούς του ΦΠΑ, ως παροχές υπηρεσιών που έγιναν από ή προς αυτές τις εταιρίες κατά τη διάρκεια των οικονομικών τους δραστηριοτήτων; σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως,

ii) ποιοι παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον καθορισμό της ταυτότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες με μηχανές τυχερών παιχνιδιών που λειτουργούν με κέρματα;

4) α) Ισχύει εν προκειμένω η αρχή της καταχρήσεως δικαιώματος η οποία (ανεξάρτητα από την ερμηνεία που θα δοθεί στις οδηγίες περί ΦΠΑ) μπορεί να αποκλείσει το επιδιωκόμενο ευεργέτημα σε υπόθεση όπως η παρούσα;

β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πώς λειτουργεί η αρχή αυτή υπό περιστάσεις όπως οι εν προκειμένω;

5) α) Ποια σημασία, αν συντρέχει περίπτωση, πρέπει να προσδοθεί στο γεγονός ότι οι Α, Γ και Δ δεν είναι θυγατρικές της Β και η Β δεν ελέγχει τις Α, Γ και Δ ούτε εκ του νόμου ούτε οικονομικώς;

β) Θα υπήρχε διαφορά στις απαντήσεις των ανωτέρω ερωτημάτων αν το είδος της διαχειρίσεως εκ μέρους της Β στις επιχειρηματικές της δραστηριότητες εκτός του εδάφους της Κοινότητας ήταν αναγκαίο για την παροχή υπηρεσιών σε πελάτες με μηχανές τυχερών παιχνιδιών που λειτουργούν με κέρματα, τη στιγμή που ούτε οι Α και Γ ούτε η Δ ασκούν τέτοιες δραστηριότητες;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

22 Η αποτελούσα αντικείμενο της αποφάσεως περί παραπομπής δραστηριότητα, ήτοι η διάθεση στο κοινό, έναντι αντιτίμου, μηχανών εγκατεστημένων σε αίθουσες παιχνιδιών συνιστά παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Με τα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο επιδιώκει κατ' ουσίαν τον προσδιορισμό του τόπου όπου λογίζεται ως χωρούσα η εν λόγω παροχή υπηρεσιών.

23 Συναφώς, το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει κανόνες που καθορίζουν τον τόπο φορολογήσεως. Ενώ η παράγραφος 1 της διατάξεως θεσπίζει συναφώς κανόνα

γενικής ισχύος, η παράγραφος 2 αυτής αναφέρει σειρά ειδικών τόπων. Στόχος των εν λόγω διατάξεων είναι, αφενός, η αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιότητας δυναμένων να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία και, αφετέρου, η μη φορολόγηση εσόδων (βλ. αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14, της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda, Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20, και της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Συλλογή 1997, σ. I-1195, σκέψη 10).

24 Όσον αφορά τον συσχετισμό μεταξύ των δύο πρώτων παραγράφων του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έκρινε ήδη ότι η παράγραφος 1 ουδόλως υπερισχύει της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Το ζήτημα που τίθεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συνίσταται στο αν αυτή διέπεται από μία εκ των παρατιθεμένων στο άρθρο 9, παράγραφος 2, υποθέσεων· αν όχι, εμπίπτει στην παράγραφο 1 (προαναφερθείσες αποφάσεις Dudda, σκέψη 21, και Linthorst, Pouwels en Scheres, σκέψη 11).

25 Επιβάλλεται, συνεπώς, να εξεταστεί προηγουμένως αν δραστηριότητα όπως η αποτελούσα αντικείμενο της αποφάσεως περί παραπομπής εμπίπτει, όπως ισχυρίζονται η Ιρλανδική και Πορτογαλική Κυβέρνηση, στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει τον τόπο φορολογήσεως για τις «ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες». Πράγματι, επιβάλλεται η υπόμνηση συναφώς ότι εναπόκειται στο Δικαστήριο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία του κοινοτικού δικαίου που είναι ενδεχομένως λυσιτελή για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, άσχετα με το αν με αυτή έγινε σχετικώς μνεία κατά τη διατύπωση των ερωτημάτων του (βλ. αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 1990, C-241/89, SARPP, Συλλογή 1990, σ. I-4695, σκέψη 8, της 2ας Φεβρουαρίου 1994, C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, γνωστή ως «Clinique», Συλλογή 1994, σ. I-317, σκέψη 7, της 4ης Μαρτίου 1999, C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Συλλογή 1999, σ. I-1301, σκέψη 16, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-456/02, Trojani, Συλλογή 2004, σ. I-7573, σκέψη 38).

Επί της ερμηνείας του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας

26 Η Ιρλανδική και Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η δραστηριότητα της CI εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, εφόσον συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών συνδεομένων ευθέως με την ψυχαγωγία. Επομένως, τόπος όπου θεωρείται ότι χωρεί η εν λόγω δραστηριότητα είναι εκείνος της εκτελέσεως εν τοις πράγμασι των υπηρεσιών, ήτοι, στα πλαίσια της κύριας δίκης, το έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου.

27 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και οι ανήκουσες στον όμιλο RAL εταιρίες ισχυρίζονται, αντιθέτως, ότι οι αποτελούσες αντικείμενο της αποφάσεως περί παραπομπής παρεχόμενες υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Παρατηρούν συναφώς ότι ο κύριος στόχος που επιδιώκει ο αποδέκτης της συγκεκριμένης υπηρεσίας έγκειται στην προσπόριση οικονομικού οφέλους και όχι στην ψυχαγωγία ως τοιαύτη. Οι εν λόγω εταιρίες προσθέτουν ότι η εφαρμογή της συγκεκριμένης διατάξεως συνεπάγεται εν πάση περιπτώσει καλλιτεχνική δραστηριότητα του παρέχοντος υπηρεσίες. Το γεγονός ότι η χρήση μηχανής τυχερών παιχνιδιών έχει ενδεχομένως μια ψυχαγωγικής φύσεως πτυχή, όπως συμβαίνει με τη χρήση κινητού τηλεφώνου, δεν μετατρέπει τη συγκεκριμένη πράξη παροχής υπηρεσιών σε ψυχαγωγική δραστηριότητα κατά την έννοια της παραγράφου 2, στοιχείο γ', πρώτη παύλα, του ιδίου άρθρου.

28 Η Επιτροπή εκτιμά ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας σκοπεί στην εγκαθίδρυση ειδικού καθεστώτος για ορισμένες παροχές υπηρεσιών μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, το κόστος των οποίων ενσωματώνεται στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών ως φόρος επί των εκροών (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Dudda, σκέψεις 23 και 24). Εντούτοις, η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά την παροχή στον τελικό καταναλωτή υπηρεσιών με μηχανές τυχερών παιχνιδιών, οπότε μόνον η παράγραφος 1 του εν λόγω άρθρου τυγχάνει εφαρμογής.

29 Συναφώς, προέχει η υπόμνηση ότι, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, ο τόπος των παρεχομένων υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες είναι ο τόπος όπου λαμβάνουν χώρα υλικώς οι εν λόγω παροχές.

30 Ως προς το ερώτημα αν παροχές υπηρεσιών, όπως αυτές που αποτελούν αντικείμενο της κύριας δίκης, συνιστούν ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι η CI θέτει στη διάθεση του κοινού μηχανές τυχερών παιχνιδιών, έναντι αντιτίμου, σε αίθουσες παιχνιδιών που είναι ειδικώς διαρρυθμισμένες επί τούτου.

31 Εν προκειμένω, ο επιδιωκόμενος με την αποτελούσα αντικείμενο της αποφάσεως περί παραπομπής δραστηριότητα κύριος στόχος έγκειται στην ψυχαγωγία των χρηστών μηχανών τυχερών παιχνιδιών και όχι στη χορήγηση οικονομικού οφέλους σ' αυτούς. Άλλωστε, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 29 των προτάσεών του, η αβεβαιότητα ως προς το οικονομικό όφελος συνιστά ακριβώς ουσιώδες στοιχείο της ψυχαγωγίας που επιδιώκουν οι χρήστες μηχανών τυχερών παιχνιδιών.

32 Οι κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη παύλα, της έκτης οδηγίας ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες δεν απαιτούν την εκ μέρους του παρέχοντος υπηρεσίες καλλιτεχνικής φύσεως παροχή. Πράγματι, δεδομένη δραστηριότητα —συμπεριλαμβανομένης της διαθέσεως μηχανών— της οποίας ο κύριος επιδιωκόμενος από τον παρέχοντα υπηρεσίες στόχος έγκειται στην ψυχαγωγία της πελατείας του, συνιστά τη μία από τις ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως.

33 Όπως επισήμανε περαιτέρω ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 33 των προτάσεών του, η εφαρμογή του κανόνα περί του αποτελούντος σημείο αναφοράς τόπου, όπως

εξαγγέλλει η προαναφερθείσα διάταξη, σε κατάσταση όπως η παρούσα της κύριας δίκης, δεν μπορεί να αποκλείεται λόγω του γεγονότος ότι οι αποδέκτες των οικείων υπηρεσιών είναι τελικοί καταναλωτές. Πράγματι, το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως δεν περιορίζεται στις παροχές υπηρεσιών μεταξύ υποκειμένων στον φόρο. Επίσης, προέχει η διαπίστωση ότι η εφαρμογή του εν λόγω κανόνα περί του αποτελούντος σημείο αναφοράς τόπου σε παρόμοια κατάσταση ουδεμία εγείρει πρακτική δυσχέρεια. Όντως, μπορεί να εντοπιστεί ευχερώς ο τόπος όπου εκτελούνται οι επίδικες δραστηριότητες. Τέλος, η εφαρμογή ενός τέτοιου κανόνα οδηγεί σε ορθολογική λύση από φορολογικής απόψεως, εφόσον οι σχετικές υπηρεσίες υπόκεινται στο καθεστώς του ΦΠΑ του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένοι οι αποδέκτες των οικείων υπηρεσιών.

34 Έπεται ότι στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στο να δίδεται στο κοινό η δυνατότητα να χρησιμοποιεί, έναντι αντιτίμου, μηχανές τυχερών παιχνιδιών εγκατεστημένες σε αίθουσες παιχνιδιών εντός του εδάφους κράτους μέλους πρέπει να θεωρείται ως μια από τις κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες, οπότε η οικεία παροχή υπηρεσιών χωρεί εκεί όπου εκτελείται υλικώς.

Επί των δικαστικών εξόδων

35 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των εξόδων των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Η παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στο να δίδεται στο κοινό η δυνατότητα να χρησιμοποιεί, έναντι αντιτίμου, μηχανές τυχερών παιχνιδιών εγκατεστημένες σε αίθουσες παιχνιδιών εντός του εδάφους κράτους μέλους πρέπει να θεωρείται ως μια από τις κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ΄, πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες, οπότε η οικεία παροχή υπηρεσιών χωρεί εκεί όπου εκτελείται υλικώς.

(υπογραφές)