Υπόθεση C-741/22

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

2 Δεκεμβρίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal de première instance de Liège (Βέλγιο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

18 Νοεμβρίου 2022

Προσφεύγουσες:

Casino de Spa SA κ.λπ.

Καθού:

État belge (SPF Finances)

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

I. Αντικείμενο της διαδικασίας της κύριας δίκης

1 Είκοσι επτά εταιρίες βελγικού δικαίου, μεταξύ των οποίων και η Casino de Spa SA, οι οποίες αποτελούν από κοινού την «ενιαία οντότητα ΦΠΑ» GAMING ARDENT και θεωρούνται συνεπώς ως ένας μοναδικός υποκείμενος στον φόρο για τους σκοπούς του ΦΠΑ, εκμεταλλεύονται διαδικτυακά παίγνια. Ένας βελγικός ομοσπονδιακός νόμος του 2016 είχε καταργήσει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας τύγχαναν τα ηλεκτρονικά τυχερά παίγνια. Το βελγικό Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) ακύρωσε τον εν λόγω νόμο με απόφαση της 22ας Μαρτίου 2018, κρίνοντάς τον αντίθετο προς τους κανόνες κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ του Βελγικού Ομοσπονδιακού Κράτους και των Περιφερειών (άρθρο 177 του βελγικού Συντάγματος). Αποφάσισε, ωστόσο, να διατηρήσει σε ισχύ τα αποτελέσματα των ακυρωθεισών διατάξεων όσον αφορά τους ήδη καταβληθέντες φόρους για τη χρονική περίοδο μεταξύ της 1ης Ιουλίου 2016 και της 21ης Μαΐου 2018, λαμβάνοντας υπόψη τις δημοσιονομικές και διοικητικές δυσχέρειες που θα προκαλούσε η επιστροφή των εν λόγω φόρων. Η ενιαία οντότητα ΦΠΑ GAMING ARDENT (στο εξής, επίσης: UTVA GAMING ARDENT ή προσφεύγουσα) υποστηρίζει ότι η διατήρηση σε ισχύ των εν λόγω αποτελεσμάτων αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθόσον τα

λοιπά τυχερά παίγνια απαλλάσσονται από αυτόν, καθώς και σε άλλους κανόνες του δικαίου της Ένωσης, μεταξύ των οποίων και η απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων. Η υπόθεση της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο προσφυγή που άσκησε η εν λόγω ενιαία οντότητα ΦΠΑ με αίτημα την ακύρωση αποφάσεως της βελγικής φορολογικής αρχής περί επιβολής ΦΠΑ για τα διαδικτυακά παίγνια που διεξήγαγε η ως άνω ενιαία οντότητα ΦΠΑ κατά την εν λόγω περίοδο.

II. Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

2 Το tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείο Λιέγης, Βέλγιο) θεωρεί ότι, προκειμένου να είναι σε θέση να αποφανθεί επί της υποθέσεως στην κύρια δίκη, πρέπει να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, προδικαστικά ερωτήματα σχετικά (1) με την ερμηνεία της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας όσον αφορά την υπαγωγή στον ΦΠΑ των διαδικτυακών παιγνίων και την απαλλαγή από τον ΦΠΑ άλλων τυχερών παιγνίων, (2) τον χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της ακυρώσεως νόμου ενδεχομένως αντίθετου προς το δίκαιο της Ένωσης, και (3) την ερμηνεία της απαγορεύσεως των κρατικών ενισχύσεων όσον αφορά την εφαρμογή της στην άνιση μεταχείριση, εξ απόψεως ΦΠΑ, διαφορετικών τύπων τυχερών παιγνίων.

III. Προδικαστικά ερωτήματα

1/ Έχουν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και η αρχή της ουδετερότητας την έννοια ότι αντιτίθενται στη διαφορετική μεταχείριση εκ μέρους κράτους μέλους, αν υποτεθεί ότι πρόκειται για παρόμοιες παροχές υπηρεσιών, των διαδικτυακών λαχείων της Loterie nationale, δημόσιου φορέα, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, και των λοιπών διαδικτυακών τυχερών παιγνίων που παρέχουν ιδιώτες επιχειρηματίες τα οποία υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας;

2/ Στο πλαίσιο της απαντήσεως στο προηγούμενο προδικαστικό ερώτημα, προκειμένου να διαπιστώσει αν πρόκειται για δύο παρόμοιες κατηγορίες ευρισκόμενες σε ανταγωνισμό μεταξύ τους για τις οποίες επιβάλλεται η ίδια μεταχείριση από την άποψη του φόρου προστιθέμενης αξίας ή αν πρόκειται για διακριτές κατηγορίες για τις οποίες επιτρέπεται διαφορετική μεταχείριση, πρέπει το εθνικό δικαστήριο να λάβει υπόψη αποκλειστικά το αν οι δύο κατηγορίες παιγνίων βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους από την άποψη του μέσου καταναλωτή, υπό την έννοια ότι οι παροχές υπηρεσιών είναι παρόμοιες εφόσον έχουν παρόμοιες ιδιότητες και ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, βάσει κριτηρίου συγκρισιμότητας όσον αφορά τη χρήση, και εφόσον οι υφιστάμενες διαφορές δεν ασκούν σημαντική επιρροή στην απόφαση του καταναλωτή να επιλέξει τη μία ή την άλλη παροχή υπηρεσιών (κριτήριο υποκαταστάσεως), ή πρέπει να λάβει υπόψη άλλα κριτήρια όπως η ύπαρξη

ΕΠΙΠΛΟΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

εξουσίας εκτιμήσεως του κράτους μέλους όσον αφορά την απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών παιγνίων ή την υπαγωγή άλλων στον ΦΠΑ, η ένταξη των λαχείων σε χωριστή κατηγορία παιγνίων κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας ΦΠΑ, τα διαφορετικά νομικά πλαίσια που εφαρμόζονται επί της Loterie nationale και επί των λοιπών τυχερών παιγνίων, οι διαφορετικές ελεγκτικές αρχές ή οι κοινωνικοί σκοποί και ο σκοπός προστασίας των παικτών τους οποίους επιδιώκει η νομοθεσία που εφαρμόζεται επί της Loterie nationale;

3/ Έχει η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, σε συνδυασμό με το άρθρο 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και, ενδεχομένως, την αρχή της αποτελεσματικότητας, την έννοια ότι επιτρέπει στο Συνταγματικό Δικαστήριο κράτους μέλους να διατηρεί –με δική του πρωτοβουλία και χωρίς προδικαστική παραπομπή δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ–, βάσει διατάξεως του εσωτερικού δικαίου –εν προκειμένω του άρθρου 8 του ειδικού νόμου της 6ης Ιανουαρίου 1989 περί του Συνταγματικού Δικαστηρίου– σε ισχύ για το παρελθόν τα αποτελέσματα εθνικών διατάξεων σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες κρίθηκαν αντίθετες προς το εθνικό σύνταγμα και ως εκ τούτου ακυρώθηκαν και των οποίων είχε προβληθεί επίσης η ασυμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης προς στήριξη προσφυγής ακυρώσεως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, χωρίς ωστόσο να εξεταστεί η εν λόγω αιτίαση από τα τελευταία, βασιζόμενο γενικώς στις «δημοσιονομικές και διοικητικές δυσχέρειες που θα προκαλούσε η επιστροφή ήδη καταβληθέντων φόρων» και, επομένως, στερώντας πλήρως τους υποκείμενους στον ΦΠΑ από το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που εισπράχθηκε κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης;

4/ Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο προηγούμενο προδικαστικό ερώτημα, επιβάλλουν οι ίδιες διατάξεις και αρχές, ερμηνευόμενες ιδίως υπό το πρίσμα της αποφάσεως της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer, C-309/06, δυνάμει της οποίας οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, περιλαμβανομένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, παρέχουν στον επιχειρηματία ο οποίος προέβη σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών δικαίωμα αναζητήσεως του φόρου που του επιβλήθηκε εσφαλμένως ως προς τις παραδόσεις ή παροχές αυτές (απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer, C-309/06), την υποχρέωση στο οικείο κράτος μέλος να επιστρέψει στους υποκείμενους στον φόρο τον ΦΠΑ που εισπράχθηκε κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης στην περίπτωση που η εν λόγω υποχρέωση θα μπορούσε εν τέλει να προκύψει, όπως εν προκειμένω, από απόφαση του Δικαστηρίου με την οποία αυτό κρίνει, απαντώντας σε προδικαστικά ερωτήματα, αφενός, ότι οι ακυρωθείσες διατάξεις είναι ασύμβατες με την οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και, αφετέρου, ότι είναι ασύμβατη με το δίκαιο της Ένωσης η απόφαση του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου) να διατηρήσει σε ισχύ για το παρελθόν τα αποτελέσματα διατάξεων των οποίων κηρύσσει την ακυρότητα;

ΕΠΙΔΑΟΣΕΙΔΑΣΙΑΣ

5/ Μπορεί να γίνει δεκτό ότι η θεσπισθείσα με τα άρθρα 29, 30, 31, 32, 33 και 34 του προγραμματικού νόμου της 1ης Ιουλίου 2016, τα οποία ακυρώθηκαν από το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό δικαστήριο) με την απόφαση αριθ. 34/2018 της 22ας Μαρτίου 2018, τα αποτελέσματα όμως των οποίων διατηρήθηκαν μετά την εν λόγω ημερομηνία για τους ήδη καταβληθέντες φόρους για την περίοδο από την 1η Ιουλίου 2016 έως την 21η Μαΐου 201[8], διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των λαχείων, με φυσική εγκατάσταση ή διαδικτυακών, και των λοιπών διαδικτυακών παιγνίων και στοιχημάτων συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ των φορέων οργάνωσης των εν λαχείων και ως εκ τούτου κρατική ενίσχυση, η οποία χορηγήθηκε από το Βελγικό Δημόσιο ή με πόρους του Βελγικού Δημοσίου και νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό ευνοώντας ορισμένες επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα να είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά κατά το άρθρο 107 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης;

6/ Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο προδικαστικό ερώτημα, μπορεί να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση που επιβάλλεται στα κράτη μέλη να μεριμνούν για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων των πολιτών που επηρεάζονται από την παράνομη εφαρμογή της ενισχύσεως, όπως αυτή απορρέει ιδίως από την απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας και οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, περιλαμβανομένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, οι οποίες παρέχουν στον επιχειρηματία ο οποίος προέβη σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών δικαίωμα αναζητήσεως του φόρου που του επιβλήθηκε εσφαλμένως ως προς τις παραδόσεις ή παροχές αυτές (απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer, C-309/06), επιτρέπουν στους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι χρέωσαν τον ΦΠΑ βάσει παράνομης κρατικής ενισχύσεως να αναζητήσουν το ποσό που αντιστοιχεί στον καταβληθέντα φόρο ως αποζημίωση για τη ζημία την οποία υπέστησαν;

IV Νομικό πλαίσιο

A. Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

3 Άρθρο 107, παράγραφοι 1 και 3, ΣΛΕΕ:

«1. Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως.

[...]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

3. Δύνανται να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά:

γ) οι ενισχύσεις για την προώθηση της αναπτύξεως ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή οικονομικών περιοχών, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα αντέκειτο προς το κοινό συμφέρον·

[...]».

4 Άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ:

«3. Η Επιτροπή ενημερώνεται εγκαίρως περί των σχεδίων που αποβλέπουν να θεσπίσουν ή να τροποποιήσουν τις ενισχύσεις, ώστε να δύναται να υποβάλει τις παρατηρήσεις της. Αν κρίνει ότι σχέδιο ενισχύσεως δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά, κατά το άρθρο 107, κινεί αμελλητί τη διαδικασία που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο. Το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δεν δύναται να εφαρμόσει τα σχεδιαζόμενα μέτρα πριν η Επιτροπή καταλήξει σε τελική απόφαση.»

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

5 Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

θ) τα στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχερά παιγνίδια, με την επιφύλαξη της τήρησης των προϋποθέσεων και ορίων που καθορίζονται από κάθε κράτος μέλος,

[...]».

Β. Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle du 6 janvier 1989 (Ειδικός νόμος περί του Συνταγματικού Δικαστηρίου της 6ης Ιανουαρίου 1989)

6 Το άρθρο 9 προβλέπει τα εξής:

«§ 1. Οι ακυρωτικές αποφάσεις που εκδίδει το Συνταγματικό Δικαστήριο αποκτούν απόλυτη ισχύ δεδικασμένου από τη δημοσίευσή τους στον *Moniteur belge*.

§ 2. Οι αποφάσεις του Συνταγματικού Δικαστηρίου περί απορρίψεως των προσφυγών ακυρώσεως δεσμεύουν τα δικαστήρια όσον αφορά τα νομικά ζητήματα που επιλύουν.»

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

7 Το άρθρο 8 του ως άνω νόμου ορίζει τα εξής:

«Εάν η προσφυγή είναι βάσιμη, το Συνταγματικό Δικαστήριο ακυρώνει, εν όλω ή εν μέρει, τον νόμο, το διάταγμα ή τον κατά το άρθρο 134 του Συντάγματος κανόνα που αποτελεί αντικείμενο της προσφυγής. [...]

Εφόσον το Συνταγματικό Δικαστήριο το κρίνει αναγκαίο, ορίζει, μέσω γενικής διατάξεως, τα αποτελέσματα των ακυρωθεισών διατάξεων που πρέπει να θεωρηθούν ως απρόσβλητα ή να διατηρηθούν προσωρινά σε ισχύ για το χρονικό διάστημα που προσδιορίζει.»

Code de taxe sur la valeur ajoutée (Κώδικας φόρου προστιθέμενης αξίας)

8 Το άρθρο 44, παράγραφος 3, 13°, του κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας (όπως ίσχυε από την 1η Ιουλίου 2016 έως την 21η Μαΐου 2018):

«Απαλλάσσονται επίσης από τον φόρο:

[...]

13°

a) τα λαχεία·

b) τα λοιπά τυχερά παίγνια, εξαιρουμένων εκείνων που παρέχονται ηλεκτρονικά, όπως αυτά διαλαμβάνονται στο άρθρο 18, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, 16°·

[...]».

Loi-programme du 1er juillet 2016 (Προγραμματικός νόμος της 1ης Ιουλίου 2016)

9 Τα άρθρα 29, 31 και 34 προβλέπουν τα εξής:

«Άρθρο 29. Στο άρθρο 1 του Κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας [...] προστίθεται η εξής παράγραφος:

“§ 14. Για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα, νοούνται ως:

1° ‘τυχερά παίγνια’.

a) τα παίγνια, υπό οποιαδήποτε ονομασία, τα οποία παρέχουν τη δυνατότητα αποκόμισης επάθλων ή δώρων, σε χρήμα ή σε είδος, και στα οποία δεν δύνανται να παρέμβουν οι παίκτες, ούτε στην έναρξη, ούτε στην διεξαγωγή, ούτε στο τέλος του παιγνίου, ενώ οι νικητές αναδεικνύονται αποκλειστικά από κλήρωση ή από οποιαδήποτε άλλο τυχαίο γεγονός·

b) τα παίγνια, υπό οποιαδήποτε ονομασία, που παρέχουν τη δυνατότητα στους συμμετέχοντες σε οποιονδήποτε διαγωνισμό την ευκαιρία να κερδίσουν έπαθλα ή

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

δώρα, σε χρήμα ή σε είδος, εφόσον ο διαγωνισμός δεν καταλήγει στη σύναψη συμβάσεως μεταξύ των νικητών και του οργανωτή του εν λόγω διαγωνισμού·

2° 'λαχεία': κάθε γεγονός που παρέχει τη δυνατότητα, μέσω αγοράς λαχνών, αποκόμισης επάθλων ή δώρων, σε χρήμα ή σε είδος, στο οποίο οι νικητές αναδεικνύονται μέσω κληρώσεως ή οποιουδήποτε άλλου τυχαίου γεγονότος, επί των οποίων δεν δύνανται να ασκήσουν ουδεμία επιρροή.".

[...]

Άρθρο 31. Στο άρθρο 44 § 3, του ίδιου κώδικα, η παράγραφος 13 [...] αντικαθίσταται ως εξής:

"13° a) τα λαχεία·

b) τα λοιπά τυχερά παίγνια, εξαιρουμένων όσων παρέχονται ηλεκτρονικά, όπως περιγράφονται στο άρθρο 18 § 1, δεύτερο εδάφιο, 16°·".

[...]

Άρθρο 34. Το παρόν κεφάλαιο τίθεται σε ισχύ την 1η Ιουλίου 2016.»

Loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie nationale (Νόμος της 19ης Απριλίου 2002 περί εξορθολογισμού της λειτουργίας και της διαχειρίσεως της Loterie nationale)

10 Το άρθρο 6 ορίζει τα εξής:

«§ 1. Ο εταιρικός σκοπός της ανώνυμης εταιρίας δημοσίου δικαίου Loterie nationale είναι:

1° η οργάνωση, χάριν του γενικού συμφέροντος και κατά τις εμπορικές μεθόδους, κρατικών λαχείων με τη μορφή και κατά τις γενικές λεπτομέρειες που καθορίζονται με βασιλικό διάταγμα κατόπιν προτάσεως του Υπουργού·

2° η οργάνωση, χάριν του γενικού συμφέροντος και κατά τις εμπορικές μεθόδους, τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων με τη μορφή και κατά τις γενικές λεπτομέρειες που καθορίζονται από τις σχετικές διατάξεις του νόμου της 7ης Μαΐου 1999 περί τυχερών παιγνίων, στοιχημάτων, εγκαταστάσεων τυχερών παιγνίων και προστασίας των παικτών, περιλαμβανομένων των εκτελεστικών τους διαταγμάτων, και σύμφωνα με τη διαλαμβανόμενη στο άρθρο 14 σύμβαση διαχειρίσεως·

3° η οργάνωση κάθε μορφής διαγωνισμών με τη μορφή και κατά τις γενικές λεπτομέρειες που θεσπίζονται με βασιλικό διάταγμα, κατόπιν προτάσεως του Υπουργού.»

ΕΠΙΠΡΑΦΟΕΡΓΑΣΙΑΣ

V. Παρουσίαση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

11 Οι εταιρίες που ανήκουν στην ενιαία οντότητα ΦΠΑ TVA GAMING ARDENT εκμεταλλεύονται διαδικτυακά παίγνια. Η εν λόγω δραστηριότητα απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ.

12 Εντούτοις, τα άρθρα 29 έως 34 του προγραμματικού νόμου της 1ης Ιουλίου 2016 κατάργησαν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των λοιπών, πλην των λαχείων, διαδικτυακών τυχερών παιγνίων. Ο ΦΠΑ εφαρμοζόταν εφεξής στην εν λόγω δραστηριότητα, τα «κλασικά» τυχερά παίγνια, ενώ όλα τα λαχεία εξακολουθούσαν να απαλλάσσονται από αυτόν.

13 Ενώπιον του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου) άσκησαν προσφυγή ακυρώσεως, αφενός, επιχειρήσεις διαδικτυακών τυχερών παιγνίων και, αφετέρου, η Région wallonne (Περιφέρεια της Βαλλονίας). Οι προσφυγές ακυρώσεως συνεκδικάστηκαν. Οι ως άνω προσφυγές αφορούσαν, αφενός, την παράβαση των κανόνων περί κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ του Ομοσπονδιακού Κράτους και των Περιφερειών, όπως θεσπίστηκαν από το άρθρο 177 του Συντάγματος και από τον loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ειδικό νόμο της 16ης Ιανουαρίου 1989 περί χρηματοδοτήσεως των κοινοτήτων και των περιφερειών) και, αφετέρου, την παράβαση των άρθρων 10, 11 και 172 του Συντάγματος, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που εφαρμόζεται από το Δικαστήριο και με τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ, καθώς και τα άρθρα 401 και 135 της οδηγίας ΦΠΑ.

14 Με απόφαση που εξέδωσε στις 22 Μαρτίου 2018 [1], το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) έκρινε ότι:

– οι λόγοι ακυρώσεως με τους οποίους προβάλλεται παράβαση του άρθρου 177 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 3, πρώτο εδάφιο, 1°, του ειδικού νόμου περί χρηματοδοτήσεως, είναι βάσιμοι·

– πρέπει να ακυρωθούν τα άρθρα 29 έως 34 του προγραμματικού νόμου της 1ης Ιουλίου 2016·

– παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων ακυρώσεως, καθόσον δεν θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε ευρύτερη ακύρωση·

– λαμβανομένων υπόψη των δημοσιονομικών και διοικητικών δυσχερειών που θα προκαλούσε η επιστροφή των ήδη καταβληθέντων φόρων, πρέπει να διατηρηθούν οριστικά σε ισχύ, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 8 του ειδικού νόμου της 6ης Ιανουαρίου 1989 περί του Συνταγματικού Δικαστηρίου, τα αποτελέσματα των ακυρωθεισών διατάξεων.

[1] C.C., 22 Μαρτίου 2018, 34/2018, www.const-court.be

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

15 Με απόφαση που εξέδωσε στις 8 Νοεμβρίου 2018 [2], το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) αποφάνθηκε επί της ερμηνείας που έπρεπε να δοθεί στην ακυρωτική απόφασή του της 22ας Μαρτίου 2018 και έκρινε ότι:

– η δημοσίευση της αποφάσεως στον *Moniteur belge* της 22ας Μαΐου 2018 προκάλεσε την αναδρομική εξαφάνιση από την έννομη τάξη των ακυρωθεισών διατάξεων, οι οποίες δεν μπορούν πλέον να συνιστούν το νομικό θεμέλιο της υπαγωγής στον ΦΠΑ των τυχερών παιγνίων που παρέχονται ηλεκτρονικά·

– η διατήρηση σε ισχύ, δυνάμει της αποφάσεως αριθ. 34/2018, των αποτελεσμάτων των άρθρων 29 έως 34 του προγραμματικού νόμου της 1ης Ιουλίου 2016 έχει επομένως την έννοια ότι τα αποτελέσματα των ακυρωθεισών διατάξεων τα οποία διατηρούνται σε ισχύ περιορίζονται στους ήδη καταβληθέντες φόρους για την περίοδο από την 1η Ιουλίου 2016 έως την 21η Μαΐου 2018.

16 Λαμβανομένης υπόψη της ακυρώσεως των διατάξεων που θέσπιζαν ΦΠΑ για τα διαδικτυακά παίγνια, η προσφεύγουσα θεώρησε, στην περιοδική της δήλωση ΦΠΑ του Σεπτεμβρίου 2019, ότι έπρεπε να της επιστραφεί ο ΦΠΑ που είχε καταβάλει στο δημόσιο ταμείο κατά την περίοδο από την 1η Ιουλίου 2016 έως την 21η Μαΐου 2016.

17 Καταχώρισε ως εκ τούτου το εν λόγω ποσό της τάξεως των 29 328 371,20 ευρώ στο πεδίο 62 «Διάφοροι διακανονισμοί ΦΠΑ υπέρ του δηλούντος».

18 Εξάλλου, θεωρώντας ότι δεν είχε πλέον για τον λόγο αυτό δικαίωμα εκπτώσεως, για την εν λόγω περίοδο, καταχώρισε στο πεδίο 61 το ποσό του εκπεσθέντος ΦΠΑ κατά την εν λόγω περίοδο, ήτοι 13 746 969,14 ευρώ. Από την εν λόγω δήλωση προέκυπτε, λαμβανομένου υπόψη του συμψηφισμού, υπόλοιπο της τάξεως των 15 581 402,06 ευρώ, καταβλητέο στην προσφεύγουσα από το Βελγικό Δημόσιο.

19 Η φορολογική αρχή αμφισβήτησε τον συλλογισμό της προσφεύγουσας. Με πράξη της 5ης Δεκεμβρίου 2019, υπενθύμισε ότι το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) είχε περιορίσει την οριστική διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων στους «ήδη καταβληθέντες φόρους» και συνήγαγε εξ αυτού ότι οι εν λόγω φόροι δεν μπορούσαν να επιστραφούν στους φορολογουμένους. Έκανε συνεπώς δεκτό ότι έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο το ποσό των 29 328 370,36 ευρώ, πλέον των τόκων. Στην ενιαία οντότητα ΦΠΑ επιβλήθηκε επιπλέον αναλογικό πρόστιμο ύψους 2 932 830,00 ευρώ.

20 Η διοικητική ένσταση την οποία υπέβαλε η προσφεύγουσα απορρίφθηκε, πλην του αιτήματος ανάκλησης των προστίμων. Συγκεκριμένα, το πρόστιμο που είχε ορισθεί στο 10 % των φόρων των οποίων ζητείτο η επιστροφή μειώθηκε στο 10 % του καθαρού ποσού των φόρων των οποίων ζητείτο η επιστροφή (ήτοι τη

[2] C.C., 8 Νοεμβρίου 2018,155/2018, www.const-court.be

ΕΠΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

διαφορά μεταξύ των πεδίων 62 και 61)· μειώθηκε στο στρογγυλοποιημένο ποσό των 1 558 140,00 ευρώ.

21 Με προσφυγή της 12ης Οκτωβρίου 2020, η προσφεύγουσα προσέβαλε την απόφαση της φορολογικής αρχής με την οποία της επιβαλλόταν ο ΦΠΑ, καθώς και τα πρόστιμα και οι τόκοι υπερημερίας. Ζητεί την ακύρωσή της και/ή την πλήρη απαλλαγή της από τα ποσά που της ζητούνται, επικαλούμενη παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ, παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ περί απαγορεύσεως των κρατικών ενισχύσεων και προσβολή του δικαιώματος επιστροφής του μη οφειλόμενου ΦΠΑ.

22 Επικουρικώς, επικαλείται την ευθύνη του Βελγικού Δημοσίου λόγω σφάλματος του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου), καθόσον η διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων των ακυρωθεισών διατάξεων αντιβαίνει στο άρθρο 1 του πρόσθετου πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών το οποίο εγγυάται το δικαίωμα της ιδιοκτησίας.

23 Εντελώς επικουρικώς, επικαλείται την ευθύνη του Βελγικού Δημοσίου λόγω σφάλματος του νομοθέτη.

24 Ζητεί επίσης την ακύρωση, την αναστολή, την επιστροφή ή, τουλάχιστον, τη μείωση του προστίμου.

25 Το Βελγικό Δημόσιο, εκπροσωπούμενο από την S.P. F. Finances (Ομοσπονδιακή Υπηρεσία Οικονομικών, Βέλγιο), θεωρεί ότι η προσφυγή είναι αβάσιμη και ότι δεν δύναται να υποχρεωθεί σε επιστροφή του ΦΠΑ.

VI. Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

26 Η προσφεύγουσα προβάλλει τρεις λόγους ακυρώσεως: την παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, την παραβίαση της απαγορεύσεως διατηρήσεως σε ισχύ των διατάξεων που ακυρώθηκαν από το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο), και την παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ περί απαγορεύσεως των κρατικών ενισχύσεων.

A. Η παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας

27 Η UTVA GAMING ARDENT επικαλείται την ύπαρξη διαφορετικής, εξ απόψεως ΦΠΑ, μεταχειρίσεως μεταξύ των προϊόντων (μεταξύ των οποίων τα λαχεία) που παρέχονται διαδικτυακά από τη Loterie nationale (τα οποία απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ) και των παιγνίων και στοιχημάτων [3] τα οποία παρέχονται διαδικτυακά από διάφορους ιδιώτες επιχειρηματίες (τα οποία υπάγονται στον ΦΠΑ).

[3] Όπως ορίζονται από το άρθρο 1 § 14, ακυρωθέν, του code de la TVA (κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας), του οποίου τα αποτελέσματα διατηρήθηκαν σε ισχύ από την 1η Ιουλίου

ΕΠΙΠΛΟΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

28 Παραθέτει διάφορες αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκ των οποίων, μεταξύ άλλων, την απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019 [4], στην οποία το Δικαστήριο υπενθύμισε το περιεχόμενο της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας ως εξής:

> *«28. Δεύτερον, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία δεν επιτρέπει να επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ σε παρόμοιες παροχές υπηρεσιών, οι οποίες κατά συνέπεια ανταγωνίζονται οι μεν τις δε (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).*
>
> *[...]*
>
> *47. Η αρχή αυτή δεν επιτρέπει να επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ σε παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες που βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψη 24, και της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 30).»*

29 Καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας, καθόσον οι δύο ως άνω παροχές υπηρεσιών είναι παρόμοιες, διότι:

- παρουσιάζουν ανάλογες ιδιότητες και ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, σύμφωνα το κριτήριο συγκρισιμότητας όσον αφορά τη χρήση,
- οι υφιστάμενες διαφορές δεν επηρεάζουν αισθητά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να επιλέξει τη μία ή την άλλη από τις εν λόγω παροχές.

30 **Το Βελγικό Δημόσιο** θεωρεί, από μέρους του, ότι είναι δικαιολογημένη η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των λαχείων και των διαδικτυακών τυχερών παιγνίων και ότι δεν υφίσταται, ως εκ τούτου, παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, καθώς τα λαχεία συνιστούν διακριτή και όχι παρόμοια κατηγορία από τα λοιπά τυχερά παίγνια.

31 Προς στήριξη της απόψεώς του, το Βελγικό Δημόσιο επικαλείται τα ακόλουθα στοιχεία:

- την ύπαρξη εξουσίας εκτιμήσεως των κρατών μελών ως προς την απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών παιγνίων και την υπαγωγή άλλων στον ΦΠΑ·

2016 έως την 21η Μαΐου 2018 κατ' εφαρμογήν της αποφάσεως αριθ. 155/2018 του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου) της 8ης Νοεμβρίου 2018.

[4] Απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ. (C-597/17, EU:C:2019:544).

ΕΠΙΠΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

- την ένταξη των λαχείων σε διακριτή κατηγορία παιγνίων κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας ΦΠΑ·
- το διαφορετικό νομικό πλαίσιο που εφαρμόζεται στη Loterie nationale και τα λοιπά τυχερά παίγνια·
- τις διαφορετικές ελεγκτικές αρχές·
- τους κοινωνικούς σκοπούς και τον σκοπό της προστασίας των παικτών, τους οποίους επιδιώκει η νομοθεσία που εφαρμόζεται επί της Loterie nationale.

Β. Παραβίαση της απαγορεύσεως της διατηρήσεως σε ισχύ των ακυρωθεισών από το Συνταγματικό Δικαστήριο διατάξεων

32 **Η UTVA GAMING ARDENT** ισχυρίζεται ότι η διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων, μολονότι εμπίπτει κατ' αρχήν στην κυριαρχική εκτίμηση του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου), τελεί υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως του ευρωπαϊκού δικαίου που εφαρμόζεται επί της επίμαχης διαφοράς και προβάλλεται ενώπιόν του. Απόφαση του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου) περί διατηρήσεως σε ισχύ η οποία παραβαίνει το ευρωπαϊκό δίκαιο ενέχει, όπως κάθε κρατική πράξη, νομικό σφάλμα το οποίο παρέχει τη δυνατότητα στα δικαστήρια να αποφανθούν επί του εν λόγω νομικού σφάλματος.

33 **Το Βελγικό Δημόσιο** είναι της γνώμης ότι, καθώς η διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων εμπίπτει σε σαφή κυριαρχική κρίση του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου), δεν απόκειται ούτε στο tribunal (πρωτοδικείο Λιέγης) ούτε στους διαδίκους να αποφανθούν επί της σκοπιμότητας και της αιτιολογίας του μέτρου καθορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της ακυρωτικής αποφάσεως αριθ. 34/2018.

34 Υποστηρίζει επίσης ότι, καθώς το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) δεν αποφάνθηκε επί πιθανής παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας όσον αφορά τον ΦΠΑ, η ισχύς του δεδικασμένου δεν επεκτείνεται επί του εν λόγω νομικού ζητήματος επί του οποίου δεν αποφάνθηκε. Καθόσον οι διατάξεις του νόμου ακυρώθηκαν διότι θεσπίσθηκαν κατά παράβαση των κανόνων κατανομής αρμοδιοτήτων και οι εν λόγω διατάξεις δεν συνιστούσαν πλημμελή μεταφορά ή παράβαση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) είχε την εξουσία, δυνάμει του άρθρου 8, τρίτο εδάφιο, του ειδικού νόμου, να διατηρήσει σε ισχύ τα αποτελέσματα των ως άνω ακυρωθεισών διατάξεων. Η απόφαση την οποία εξέδωσε ούτε βρισκόταν σε αντίθεση ούτε παραβίαζε την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου.

ΕΠΙΡΑΟΟ ΕΠΙΑΣΙΑΣ

Γ. Παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ περί απαγορεύσεως των κρατικών ενισχύσεων

35 **Η UTVA GAMING ARDENT** υπενθυμίζει ότι, προκειμένου να μπορεί ένα πλεονέκτημα να θεωρηθεί ως κρατική ενίσχυση, απαιτείται η συνδρομή τεσσάρων συστατικών στοιχείων:

1° Η ενίσχυση πρέπει να είναι δημόσια: η ενίσχυση πρέπει, αφενός, να μπορεί να καταλογιστεί στο κράτος και, αφετέρου, να χρηματοδοτείται με πόρους του κράτους μέλους·

2° Το οικονομικό πλεονέκτημα πρέπει να είναι επιλεκτικό και όχι γενικό, ήτοι πρέπει να ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής·

3° Η ενίσχυση πρέπει να επηρεάζει τον ανταγωνισμό·

4° Η ενίσχυση πρέπει να επηρεάζει τις ενδοενωσιακές συναλλαγές.

36 Είναι της γνώμης ότι η φορολογική απαλλαγή των διαδικτυακών υπηρεσιών της Loterie nationale πληροί τις ως άνω τέσσερις προϋποθέσεις.

37 Η UTVA GAMING ARDENT εκτιμά επομένως ότι πρόκειται για ενίσχυση φορολογικής φύσεως η οποία δεν κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή κατ' εφαρμογήν του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Η εν λόγω ενίσχυση είναι ως εκ τούτου παράνομη.

38 **Το Βελγικό Δημόσιο** είναι της γνώμης ότι το νομικό καθεστώς επί ζητημάτων ΦΠΑ είναι ξένο προς το νομικό καθεστώς που ρυθμίζει τις κρατικές ενισχύσεις.

VII. Παρουσίαση της αιτιολογίας της προδικαστικής παραπομπής

Α. Επί της παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας

39 Στις προσφυγές ακυρώσεως που ασκήθηκαν ενώπιον του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου), είχαν προβληθεί λόγοι ακυρώσεως με τους οποίους προβαλλόταν παράβαση των άρθρων 10, 11 και 172, πρώτο εδάφιο, του Συντάγματος, είτε αυτοτελώς είτε σε συνδυασμό με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ή με το άρθρο 107 ΣΛΕΕ. Το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) δεν τους εξέτασε, «καθόσον δεν θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε ευρύτερη ακύρωση».

40 Υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ωστόσο περί της συμβατότητας της διατηρήσεως, από το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο), των αποτελεσμάτων των ακυρωθεισών διατάξεων για την περίοδο από την 1η Ιουλίου 2016 έως την 21η

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Μαΐου 2018 με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστεί το περιεχόμενο της φορολογικής ουδετερότητας στο πλαίσιο των λαχείων, τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων.

41 Στις προτάσεις που ανέπτυξε στις 15 Ιουνίου 2017 [5], ο γενικός εισαγγελέας M. SZPUNAR συνόψισε ως εξής την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στο πλαίσιο της απαλλαγής των τυχερών παιγνίων: *«Με την απόφαση Rank Group, το Δικαστήριο έκρινε ότι η διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δύο παροχών υπηρεσιών που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του επαρκεί για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας στο πλαίσιο της απαλλαγής των παιγνίων που καθιερώνεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, περίπτωση θ΄, της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, στην υπόθεση εκείνη, το κατά πόσον η επίμαχη δραστηριότητα συνιστούσε "στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχερά παιγνίδια" έπρεπε να εξεταστεί βάσει κριτηρίου βασιζόμενου στην πραγματικότητα της αγοράς: εφόσον οι πελάτες θεωρούν ότι οι υπηρεσίες είναι παρόμοιες, τότε αυτές πρέπει να φορολογούνται με τον ίδιο τρόπο.»*

42 Στο βελγικό δίκαιο, ο νόμος της 7ης Μαΐου 1999 περί τυχερών παιγνίων, στοιχημάτων, εγκαταστάσεων τυχερών παιγνίων και προστασίας των παικτών δεν εφαρμόζεται στα λαχεία, καθόσον ο νομοθέτης τα απέκλεισε ρητώς από το πεδίο εφαρμογής του δυνάμει του άρθρου 3bis του ως άνω νόμου. Τα λαχεία ρυθμίζονται από τον νόμο της 31ης Δεκεμβρίου 1851 για τα λαχεία και από τον νόμο της 22ας Ιουλίου 1991 σχετικά με τα εθνικά λαχεία.

43 Η Loterie nationale είναι δημόσιος φορέας και απολαμβάνει, στο βελγικό δίκαιο, νομίμου μονοπωλίου όσον αφορά την οργάνωση των λαχείων. Εντούτοις, ο εταιρικός σκοπός της Loterie nationale συνίσταται επίσης στην οργάνωση τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων υπό κάθε μορφή τους.

44 Τα τυχερά παίγνια και τα στοιχήματα που παρέχονται διαδικτυακά από ιδιώτες επιχειρηματίες ελέγχονται από την Commission des jeux de hasard (Επιτροπή τυχερών παιγνίων, Βέλγιο). Η Loterie nationale βρίσκεται υπό τον έλεγχο του Βελγικού Δημοσίου. Η Loterie nationale οφείλει, μεταξύ άλλων, να συνάψει σύμβαση διαχειρίσεως με το Βελγικό Δημόσιο (άρθρο 14 του νόμου της 19ης Απριλίου 2002). Η εν λόγω σύμβαση διαχειρίσεως επιβάλλει στη Loterie Nationale, οργανισμό δημοσίου συμφέροντος, διάφορες υποχρεώσεις. Διευκρινίζεται ότι η Loterie nationale επιφορτίζεται με την οργάνωση λαχείων, διαγωνισμών, τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων χάριν του γενικού συμφέροντος και σύμφωνα με εμπορικές μεθόδους (βλ. άρθρο 3 § 3 του νόμου της 19ης Απριλίου 2002).

[5] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στην υπόθεση The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464, σημείο 19).

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

45 Η σύμβαση διαχειρίσεως καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού και καταβολής των μονοπωλιακών προσόδων, των ειδικών επιδοτήσεων και του ποσοστού κέρδους προ φόρων που εισπράττεται ετησίως:

- προς τον σκοπό της χρηματοδοτήσεως προγραμμάτων βοήθειας σε αναπτυσσόμενες χώρες («επιχορηγήσεις της Loterie Nationale»),
- για σκοπούς δημόσιας ωφέλειας που καθορίζονται από το Υπουργικό Συμβούλιο,
- και για την ετήσια επιχορήγηση που καταβάλλεται στο Caisse nationale des calamités (Εθνικό Ταμείο Φυσικών Καταστροφών, Βέλγιο), στο Fondation Roi Baudouin (Βέλγιο) και στο Fonds belge de survie (Βελγικό ταμείο για την επιβίωση).

46 Το νομικό πλαίσιο της Loterie nationale επιβάλλει διάφορα μέτρα προστασίας των προσώπων (ενημέρωση του κοινού περί των πραγματικών πιθανοτήτων κέρδους για κάθε προτεινόμενο προϊόν, διοργάνωση εκστρατειών ενημέρωσης περί των οικονομικών, κοινωνικών και ψυχολογικών κινδύνων που συνδέονται με την εξάρτηση από τα τυχερά παίγνια).

47 Εξάλλου, το ποσοστό αναδιανομής –το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία των χρημάτων που επιστρέφονται στους παίκτες επί του συνολικού ποσού που καταβάλλουν για να παίξουν– είναι, κατά το Βελγικό Δημόσιο, αισθητά διαφορετικό για τα λαχεία (χαμηλό ποσοστό επιστροφής στους παίκτες: μεταξύ 50 και 60 %) σε σχέση με τα λοιπά τυχερά παίγνια (υψηλό ποσοστό επιστροφής: 95 % και άνω).

48 Το Βελγικό Δημόσιο συνάγει εξ αυτού ότι τα λαχεία συνιστούν διακριτή κατηγορία τυχερών παιγνίων βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας ΦΠΑ.

49 Η UTVA GAMING ARDENT προβάλλει το γεγονός ότι η ιστοσελίδα της Loterie nationale προσφέρει περιβάλλον παιγνίου παρόμοιο με εκείνο που προσφέρουν οι ιστοσελίδες των εταιριών διαδικτυακών παιγνίων ιδιωτικού δικαίου. Επικαλείται την οργάνωση στην ιστοσελίδα της Loterie nationale ηλεκτρονικών παιγνίων παρόμοιων με εκείνα που παρέχουν οι λοιπές διαδικτυακές επιχειρήσεις. Επισημαίνει τέλος, μνημονεύοντας τη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι το ίδιο το Βελγικό Δημόσιο, μεταξύ άλλων με την ιδιαίτερα επιθετική του διαφημιστική εκστρατεία [6] «ακολουθεί επεκτατική πολιτική της προσφοράς, δυνάμενη να αναπτύξει και να ενθαρρύνει τις δραστηριότητες τυχηρών παιγνίων, μεταξύ άλλων, για τη μεγιστοποίηση των προερχομένων από αυτά εσόδων» [7].

[6] Βλ. πρόσθετα αιτήματα και ανακεφαλαίωσή τους, σ. 21 και επόμενες, «γίνετε σκανδαλωδώς πλούσιος».

[7] ΔΕΕ, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505), απόφαση εκδοθείσα επί ζητήματος ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΙΑΣΙΑΣ

50 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας 2006/112 κατέλιπε ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη ως προς την απαλλαγή ή τη φορολόγηση των τυχηρών παιγνίων, δεδομένου ότι επιτρέπει στα εν λόγω κράτη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια στα οποία μπορεί να υπόκειται το ευεργέτημα της εν λόγω απαλλαγής. Η ευχέρεια των κρατών μελών να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, τους παρέχει τη δυνατότητα να απαλλάσσουν από τον εν λόγω φόρο μόνον ορισμένα τυχηρά παίγνια [8].

51 Στην απόφαση της 24ης Μαρτίου 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), το Δικαστήριο αποφάσισε ότι οι ιδιομορφίες των λαχείων (σημασία των ποσών που μπορούν να συγκεντρώνουν και των κερδών που μπορούν να προσφέρουν στους παίκτες, κίνδυνος απατών, ενθάρρυνση της σπατάλης, χρηματοδότηση αφιλοκερδών δραστηριοτήτων ή γενικού συμφέροντος) δικαιολογούν το να διαθέτουν οι εθνικές αρχές επαρκή εξουσία εκτιμήσεως για να καθορίζουν τους όρους που είναι απαραίτητοι για την προστασία των παικτών και, γενικότερα, ενόψει των κοινωνικών και πολιτιστικών ιδιομορφιών κάθε κράτους μέλους, την προστασία της κοινωνικής τάξεως, τόσον όσον αφορά τον τρόπο οργανώσεως των λαχείων και το μέγεθος των ποσών που παίζονται όσον και τη διάθεση των εξ αυτών κερδών. Η εν λόγω απόφαση εκδόθηκε επί ζητήματος ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

52 Στη διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, Fluctus κ.λπ. (C-920/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2021:395), η οποία εκδόθηκε επίσης επί ζητήματος ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι: «Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ένα διττό σύστημα οργανώσεως της αγοράς τυχερών παιγνίων απλώς και μόνον επειδή οι διαφημιστικές πρακτικές του δικαιούχου του μονοπωλίου όσον αφορά τις λαχειοφόρες αγορές και τα καζίνα αποσκοπούν στην ενθάρρυνση της ενεργού συμμετοχής στα παίγνια αυτά, για παράδειγμα παρουσιάζοντάς τα ως μια συνήθη δραστηριότητα, προβάλλοντας μια θετική εικόνα αυτών λόγω της χρησιμοποίησης των εσόδων για δραστηριότητες γενικού συμφέροντος ή ενισχύοντας την ελκυστικότητα των παιγνίων μέσω διαφημιστικών μηνυμάτων που παραπλανητικώς προβάλλουν σημαντικά κέρδη.»

53 Στην απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719), εκδοθείσα αυτή τη φορά επί ζητημάτων ΦΠΑ, το Δικαστήριο, αφετέρου, υπενθύμισε, σχετικά με τη συγκρισιμότητα των μπίνγκο και των μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη, ότι:

«49 Επομένως, οι διαφορές στα νομικά καθεστώτα τις οποίες εξέθεσαν τα αιτούντα δικαστήρια δεν έχουν σημασία για να αξιολογηθεί το συγκρίσιμο των περί ων πρόκειται παιγνίων.

50 Το συμπέρασμα αυτό δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση από το γεγονός ότι, σε ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, λαμβανομένων

[8] ΔΕΕ, απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333).

ΕΠΙΡΑΟΟΕΡΙΑΣΑΣ

υπόψη των ιδιαιτεροτήτων των περί ων πρόκειται τομέων, διαφορές στο κανονιστικό πλαίσιο και στο νομικό καθεστώς τα οποία διέπουν τις επίμαχες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, όπως η δυνατότητα αποδόσεως των εξόδων για ένα φάρμακο ή ακόμη η υπαγωγή του παρόχου σε υποχρεώσεις καθολικής υπηρεσίας, δύνανται να δημιουργήσουν διαφοροποίηση από τη σκοπιά του καταναλωτή, όσον αφορά την ικανοποίηση των αναγκών του (βλ. προαναφερθείσα απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 27, και απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, TNT Post UK, C-357/07, Συλλογή 2009, σ. 1-3025, σκέψεις 38, 39 και 45).

51 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο α΄, στην υπόθεση C-259/10 και στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-260/10 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στην περίπτωση που πρόκειται για διαφορετική μεταχείριση δύο τυχερών παιγνίων όσον αφορά τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ΄, της έκτης οδηγίας, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχει την έννοια ότι δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι τα δύο αυτά παίγνια υπάγονται σε διαφορετικές κατηγορίες άδειας και υπόκεινται σε διαφορετικά νομικά καθεστώτα εξ απόψεως ελέγχου και ρυθμίσεως».

54 Στην απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333), η οποία εκδόθηκε επί ζητήματος ΦΠΑ, το Δικαστήριο υπενθύμισε αυτή τη φορά ότι: «35. Πράγματι, αν η αρχή της ουδετερότητας ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι απαγορεύει να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ένα είδος τυχηρού παιγνίου και μην απαλλάσσεται ένα άλλο είδος παιγνίου, εφόσον πάντως τα δύο είδη παιγνίων δεν τελούν σε ανταγωνισμό μεταξύ τους, θα καθιστούσε το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας 2006/112 και το ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως που η διάταξη αυτή αναγνωρίζει στα κράτη μέλη άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας.»

55 Εν προκειμένω, υπό το πρίσμα της αναλύσεως της νομολογίας του Δικαστηρίου, ανακύπτει δυσχέρεια ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, η οποία δικαιολογεί την υποβολή των δύο πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων.

Β. Επί της παραβιάσεως της απαγορεύσεως της διατηρήσεως σε ισχύ των ακυρωθεισών από το Συνταγματικό Δικαστήριο διατάξεων

56 Στην απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ. (C-597/17, EU:C:2019:544), το Δικαστήριο υπενθύμισε τις προϋποθέσεις διατηρήσεως σε ισχύ από κράτος μέλος διατάξεως αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης ως εξής:

«59. Πράγματι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι επιτακτικοί λόγοι ασφάλειας δικαίου δύνανται να οδηγήσουν, κατ' εξαίρεση, σε προσωρινή αναστολή του αποτελέσματος του άμεσα εφαρμοστέου κανόνα δικαίου της Ένωσης το οποίο συνίσταται στον αποκλεισμό της εφαρμογής του εθνικού δικαίου που αντιβαίνει σε αυτόν, εντούτοις, στην προκειμένη περίπτωση, η ως άνω αναστολή αποκλείεται εξαρχής, δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο δεν παρέθεσε συγκεκριμένα στοιχεία ικανά να αποδείξουν

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ότι συντρέχουν συγκεκριμένοι κίνδυνοι ανασφάλειας δικαίου (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, σκέψη 67).»

57 Εφόσον προκύψει ότι τα άρθρα 29 έως 34 του προγραμματικού νόμου της 1ης Ιουλίου 2016 πράγματι παραβίασαν την αρχή της ουδετερότητας επί του ΦΠΑ (βλ. πρώτο λόγο ακυρώσεως), πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα εάν το σημείο Β.16. της αποφάσεως αριθ. 34/2018 του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου) παραβιάζει επίσης, διατηρώντας σε ισχύ, ακόμη και μετά την ακύρωσή τους, τα αποτελέσματα των εν λόγω άρθρων 29 έως 34 του προγραμματικού νόμου της 1ης Ιουλίου 2016, το δίκαιο της Ένωσης, καθόσον διατηρεί σε ισχύ τα αποτελέσματα των εν λόγω άρθρων «λαμβανομένων υπόψη των δημοσιονομικών και διοικητικών δυσχερειών που θα προκαλούσε η επιστροφή των ήδη καταβληθέντων φόρων» και τούτο ακόμη και αν η ακύρωση δικαιολογείται από την παράβαση εθνικών διατάξεων (παράβαση των κανόνων κατανομής αρμοδιότητας) και όχι ευρωπαϊκών.

58 Εξάλλου, παρέχει η εν λόγω πιθανή παράβαση στον φορολογούμενο δικαίωμα επιστροφής των φόρων που έχουν διατηρηθεί σε ισχύ σε αντίθεση με την οδηγία 2006/112/ΕΚ, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ;

59 Συγκεκριμένα, στην απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 36), το Δικαστήριο έκρινε ότι οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, περιλαμβανομένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, παρέχουν στον επιχειρηματία ο οποίος προέβη σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών δικαίωμα αναζητήσεως του φόρου που του επιβλήθηκε εσφαλμένως ως προς τις παραδόσεις ή παροχές αυτές.

60 Ως εκ τούτου, πρέπει να υποβληθούν στο Δικαστήριο το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

Γ. Επί της παραβάσεως του άρθρου 107 ΣΛΕΕ περί απαγορεύσεως των κρατικών ενισχύσεων

61 Η κρατική ενίσχυση μπορεί να οριστεί ως εξής: *«κάθε επιλεκτικό πλεονέκτημα που παρέχει το κράτος με την ευρεία έννοια σε μία (ή περισσότερες) επιχειρήσεις, το οποίο μπορεί να μεταβάλει τους όρους του ανταγωνισμού και να επηρεάσει το εμπόριο εντός της Ένωσης»* [9].

62 Όσον αφορά τις κρατικές ενισχύσεις φορολογικής φύσεως, μία από τις προϋποθέσεις «*που πρέπει να πληρούνται είναι το πλεονέκτημα να χρηματοδοτείται άμεσα ή έμμεσα με κρατικούς πόρους· με άλλα λόγια, να προκαλεί το πλεονέκτημα*

[9] P.-M. SABBADINI, Les aides d'État – Aspects juridiques et économiques, Βρυξέλλες, Larcier, 2015, σ. 29.

ΕΠΙΣΗΜΗ ΕΚΔΟΣΗ

βάρος για τα δημόσια οικονομικά, βάρος που δύναται να λάβει τη μορφή λιγότερων δαπανών ή φόρων, όπως ισχύει για παράδειγμα για τις φορολογικές απαλλαγές».

63 Συνεπώς, *«υφίστανται πλείονα μέτρα που δύνανται να συνιστούν ενισχύσεις, τα οποία πληρούν το κριτήριο τόσο του καταλογισμού στο κράτος, με την ευρεία έννοιά του, όσο και της χρηματοδοτήσεως από αυτό και τα οποία συνεπάγονται ως εκ τούτου κόστος για τους δημόσιους πόρους. Συνεπώς, ως ενισχύσεις μπορούν να θεωρηθούν κάθε φορολογική ελάφρυνση και απαλλαγή, επιχορηγήσεις, μεταθέσεις φόρων, ενισχύσεις υπό τη μορφή εγγυήσεων (εγγυήσεις δανείων υπό προνομιακούς όρους), συμμετοχές του Δημοσίου στο κεφάλαιο επιχειρήσεων κλπ.»* [10].

64 Συνεπώς, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των διαδικτυακών λαχείων που οργανώνει η Loterie nationale θα μπορούσε θεωρητικά να εμπίπτει στον ορισμό της κρατικής ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, εφόσον πληρούνται οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις.

65 Το εν λόγω μέτρο δεν κοινοποιήθηκε από το Βελγικό Δημόσιο στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατ' εφαρμογήν του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.

66 Τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν, επομένως, να αποφαίνονται επί του χαρακτηρισμού του επίμαχου μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως κατά την έννοια της ΣΛΕΕ και να εξακριβώνουν αν πληρούνται, εν προκειμένω, οι τέσσερις προϋποθέσεις που υπενθυμίζει η UTVA GAMING ARDENT.

67 Το ζήτημα εάν η ενίσχυση είναι επιλεκτική, επηρεάζει τον ανταγωνισμό ή τις ενδοενωσιακές συναλλαγές απαιτεί, εξαρχής, επίλυση του ζητήματος εάν είναι συγκρίσιμες παροχές μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται σε ανταγωνισμό στην ίδια αγορά. Το tribunal (πρωτοδικείο Λιέγης) παραπέμπει στην ανάλυση που προηγήθηκε στο πλαίσιο του πρώτου λόγου ακυρώσεως.

68 Πρέπει μεταξύ άλλων να εξετάζεται εάν η θέση στην αγορά της ωφελούμενης επιχειρήσεως ενισχύεται ή, τουλάχιστον, διατηρείται έναντι των ανταγωνιστών της [11]. Το Βελγικό Δημόσιο επισημαίνει (βλ. ανωτέρω) ότι, λόγω των φιλανθρωπικών σκοπών που επιδιώκει η Loterie nationale, το ποσοστό αναδιανομής διαφέρει αισθητά για τα λαχεία (χαμηλό ποσοστό επιστροφής ανά παίκτη: μεταξύ 50 και 60 %) έναντι των λοιπών τυχερών παιγνίων (υψηλό ποσοστό επιστροφής: 95 % και άνω). Το tribunal (πρωτοδικείο Λιέγης) διερωτάται μεταξύ άλλων αν πρέπει να ληφθεί υπόψη το εν λόγω στοιχείο, καθόσον δεν έχει αποδειχθεί ότι η φορολογική απαλλαγή ενισχύει την ίδια χρηματοδοτική ικανότητα της Loterie nationale και, κατά συνέπεια, την ικανότητά της να επιβληθεί σε μια ανταγωνιστική αγορά. Το μέτρο της

[10] Papadamaki, I., «Introduction», στο Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne, 1η έκδοση, Βρυξέλλες, Bruylant, 2018, σ. 21-62

[11] L. VOGEL, «Chapitre 1 – Aide prohibée», στο Traité de droit économique, Βρυξέλλες, Bruylant, 2015, σ. 752.

ΕΠΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

φορολογικής απαλλαγής παρέχει εντούτοις στη Loterie nationale τη δυνατότητα να μη μετακυλίει τον ΦΠΑ στους τελικούς καταναλωτές-παίκτες.

69 Πρέπει επομένως να υποβληθεί το ερώτημα εάν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας 2006/112 και το ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως που αναγνωρίζει η ως άνω διάταξη στα κράτη μέλη για την απαλλαγή μορφής τυχερού παιγνίου, ενώ δεν απαλλάσσεται μια άλλη μορφή παιγνίου, είναι ικανά να επηρεάσουν τον ορισμό μιας κρατικής ενισχύσεως στο πλαίσιο των τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων.

70 Προκύπτει, συνεπώς, δυσχέρεια ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης. Κατά συνέπεια, πρέπει να υποβληθούν στο Δικαστήριο το πέμπτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ