

Υπόθεση C-73/23

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

10 Φεβρουαρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

tribunal de première instance de Liège (Βέλγιο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Ιανουαρίου 2023

Προσφεύγουσα-ενάγουσα:

Chaufontaine Loisirs SA

Καθού-εναγόμενο:

État belge

1. Αντικείμενο και στοιχεία της διαφοράς:

- 1 Ο νόμος της 1ης Ιουλίου 2016 υπήγαγε στον ΦΠΑ ειδικώς τα διαδικτυακά τυχερά παίγνια, ήτοι τα παρεχόμενα με ηλεκτρονικά μέσα παίγνια, καταργώντας ως προς την κατηγορία αυτή το καθεστώς απαλλαγής που ισχύει υπέρ των τυχερών παιγνίων καθώς και των λαχείων γενικότερα.
- 2 Στη συνέχεια κατατέθηκε ενώπιον του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου) προσφυγή ακυρώσεως της ειδικής αυτής εξαίρεσης, λόγω παράβασης των κανόνων αρμοδιότητας του εσωτερικού δικαίου και παραβίασης μεταξύ άλλων της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία διέπει την οδηγία ΦΠΑ καθόσον ο νόμος επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των καθεστώτων ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα διαδικτυακά παίγνια και στοιχήματα, αφενός, και στα «παραδοσιακά» παίγνια και στοιχήματα καθώς και στα διαδικτυακά και στα «παραδοσιακά» λαχεία, αφετέρου.
- 3 Το Cour constitutionnelle έκανε δεκτούς τους λόγους σχετικά με παράβαση των κανόνων αρμοδιότητας του εσωτερικού δικαίου και έκρινε ότι παρείλκε η εξέταση των λοιπών λόγων και, ειδικότερα, του λόγου περί παραβίασης της αρχής

της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι δεν θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε περαιτέρω ακύρωση.

- 4 Συνεπώς, το Cour constitutionnelle ακύρωσε τις επίμαχες διατάξεις του νόμου της 1ης Ιουλίου 2016 από 21ης Μαΐου 2018, διευκρινίζοντας ότι η καταβολή φόρων για τη χρονική περίοδο από την 1η Ιουλίου 2016 έως τις 21 Μαΐου 2018 εξακολουθούσε να είναι έγκυρη, λαμβανομένων υπόψη των δημοσιονομικών και διοικητικών δυσχερειών που θα συνεπαγόταν η επιστροφή τους (βλ. αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 2018, 34/2018· και της 8ης Νοεμβρίου 2018, 155/2018).
- 5 Η προσφεύγουσα-ενάγουσα εκμεταλλεύεται ένα διαδικτυακό καζίνο. Ζητεί την επιστροφή ποσού ανερχόμενου, κατά το κεφάλαιο, σε 640 478, 825 ευρώ, το οποίο κατέβαλε ως ΦΠΑ για τα διαδικτυακά παίγνια και στοιχήματα που διεξήγαγε μεταξύ της 1ης Ιουλίου 2016 και της 21ης Μαΐου 2018.
- 6 Με απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2020, η Διοίκηση απέρριψε την αίτηση αυτή με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την κίνηση διαδικασίας επιστροφής.
- 7 Η προσφεύγουσα-ενάγουσα προσέφυγε, ακολούθως, ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

2. Επίμαχες διατάξεις:

Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- 8 Το άρθρο 267 ορίζει τα εξής:

«Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφαινεται με προδικαστικές αποφάσεις:

 - α) επί της ερμηνείας των Συνθηκών,
 - β) επί του κύρους και της ερμηνείας των πράξεων των θεσμικών ή λοιπών οργάνων ή οργανισμών της Ένωσης.

[...]

Δικαστήριο κράτους μέλους, ενώπιον του οποίου ανακύπτει τέτοιο ζήτημα σε εκκρεμή υπόθεση και του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, οφείλει να παραπέμψει το ζήτημα στο Δικαστήριο.

[...]

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

9 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', έχει ως εξής:

« 1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

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

[...]».

3. Επιχειρήματα των διαδίκων:

A. Η προσφεύγουσα-ενάγουσα

10 Η προσφεύγουσα-ενάγουσα υποστηρίζει καταρχάς ότι ο επίδικος ΦΠΑ εισπράχθηκε κατά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία διέπει την οδηγία ΦΠΑ. Εν συνεχεία, καταγγέλλει τη διατήρηση σε ισχύ για την επίμαχη περίοδο των αποτελεσμάτων του ακυρωθέντος νόμου.

11 Η προσφεύγουσα-ενάγουσα βάλλει κατά της διαφορετικής μεταχείρισης μεταξύ των προϊόντων που παρέχονται μέσω διαδικτύου (στα οποία περιλαμβάνονται και τα λαχεία) από τη Loterie nationale (Εθνική Λαχειοφόρο Αγορά) (τα οποία απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ) και των παιγνίων και στοιχημάτων που παρέχονται μέσω διαδικτύου από διάφορους ιδιώτες επιχειρηματίες (τα οποία υπόκεινται στον ΦΠΑ).

12 Η προσφεύγουσα-ενάγουσα διευκρινίζει ότι τα τυχερά παίγνια και τα λαχεία βρίσκονται σε ανταγωνισμό στην ίδια αγορά. Εξάλλου, τονίζει ότι η Loterie Nationale παρέχει στον ιστότοπό της, εκτός από ένα ευρύ φάσμα διαδικτυακών λαχείων, παίγνια και στοιχήματα παρόμοια με εκείνα που παρέχουν οι λοιποί δραστηριοποιούμενοι στο διαδίκτυο φορείς και ότι η ομοιότητα αυτή επιβεβαιώνεται από την επιστημονική βιβλιογραφία, ιδίως όσον αφορά τον εθισμό στα παίγνια αυτά. Τέλος, επισημαίνει ότι η Loterie Nationale ακολουθεί επιθετική διαφημιστική πολιτική, δεδομένου ότι δεν της ασκείται έλεγχος.

13 Η προσφεύγουσα-ενάγουσα παραθέτει διάφορες αποφάσεις του Δικαστηρίου, συμπεριλαμβανομένης της απόφασης της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropexie κ.λπ. (C-597/17, EU:C:2019:544), η οποία υπενθυμίζει το περιεχόμενο της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας:

«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 (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).»

- 14 Από τα ανωτέρω συνάγει ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας, καθόσον οι δύο αυτές υπηρεσίες είναι παρόμοιες επειδή:
- έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο συγκρισιμότητας των χρήσεων,
 - οι υπάρχουσες διαφορές δεν επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να επιλέξει τη μία ή την άλλη από τις εν λόγω υπηρεσίες.
- 15 Περαιτέρω, η προσφεύγουσα-ενάγουσα προσάπτει στο Βελγικό Δημόσιο ότι διατήρησε σε ισχύ τα αποτελέσματα της κατάργησης από την 1η Ιουλίου 2016 έως την 21η Μαΐου 2018. Υπενθύμισε ενώπιον της διοίκησης ότι, με την απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ. (C-597/17, EU:C:2019:544), το Δικαστήριο έκρινε ότι ένα «εθνικό δικαστήριο δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει εθνική διάταξη που του παρέχει την εξουσία να διατηρήσει σε ισχύ ορισμένα αποτελέσματα ακυρωθείσας πράξης, ούτως ώστε να διατηρήσει προσωρινά σε ισχύ το αποτέλεσμα εθνικών διατάξεων».
- 16 Η εκ μέρους του Cour constitutionnelle διατήρηση σε ισχύ για το παρελθόν των αποτελεσμάτων ακυρωθεισών διατάξεων δεν επιδιώκει θεμιτό σκοπό ούτε ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις γενικού συμφέροντος, στοιχεία τα οποία είναι τα μόνα που μπορούν να δικαιολογήσουν την επέμβαση σε επίπεδο αρχών. Επιπλέον, η επέμβαση αυτή αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας καθόσον διαταράσσει την υφιστάμενη ισορροπία μεταξύ των συμφερόντων των εμπλεκομένων μερών.
- 17 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έλλειψη δυνατότητας του υποκειμένου στον φόρο να επιτύχει την επιστροφή του καταβληθέντος στο κράτος ΦΠΑ λόγω παραβίασης του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης συνιστά επέμβαση που δεν επιδιώκει θεμιτό σκοπό, δεν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας και συνιστά προσβολή του δικαιώματος ιδιοκτησίας το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

B. Το Βελγικό Δημόσιο

- 18 Το Βελγικό Δημόσιο θεωρεί ότι τα λαχεία δεν συνιστούν υπηρεσίες παρόμοιες με τα διαδικτυακά παίγνια, οπότε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν παραβιάζεται.
- 19 Τα λαχεία συνιστούν, κατά την άποψή του, διακριτή κατηγορία από τα τυχερά παίγνια ιδίως για τους ακόλουθους λόγους:
- Στο βελγικό δίκαιο ο νόμος της 7ης Μαΐου 1999 περί τυχερών παιγνίων, στοιχημάτων, εγκαταστάσεων τυχερών παιγνίων και προστασίας των παικτών δεν έχει εφαρμογή στα λαχεία, καθόσον ο νομοθέτης τα εξαιρέσει ρητώς από το πεδίο εφαρμογής του δυνάμει του άρθρου 3bis του νόμου αυτού. Τα λαχεία ρυθμίζονται από τον νόμο της 31ης Δεκεμβρίου 1851 περί λαχείων και τον νόμο της 22ας Ιουλίου 1991 περί της Loterie nationale [Εθνικής Λαχειοφόρου Αγοράς].
 - Η Loterie nationale, δημόσιος φορέας, απολαμβάνει, στο βελγικό δίκαιο, νόμιμο μονοπώλιο διοργάνωσης λαχειοφόρων αγορών. Ο εταιρικός σκοπός της Loterie nationale συνίσταται εντούτοις επίσης στη διοργάνωση τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων οποιασδήποτε μορφής.
 - Τα τυχερά παίγνια και στοιχήματα που παρέχονται διαδικτυακά από ιδιώτες επιχειρηματίες ελέγχονται από την Commission des jeux de hazard (Επιτροπή τυχερών παιγνίων). Η Loterie nationale είναι υπό τον έλεγχο του Βελγικού Δημοσίου. Η Loterie nationale οφείλει, μεταξύ άλλων, να συνάψει σύμβαση διαχείρισης με το Βελγικό Δημόσιο (άρθρο 14 του νόμου της 19ης Απριλίου 2002). Η εν λόγω σύμβαση διαχείρισης επιβάλλει στη Loterie nationale, οργανισμό δημοσίου συμφέροντος, διάφορες υποχρεώσεις. Διευκρινίζεται ότι η Loterie nationale είναι υπεύθυνη για τη διοργάνωση λαχειοφόρων αγορών, διαγωνισμών, τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων χάριν του γενικού συμφέροντος και σύμφωνα με εμπορικές μεθόδους (βλ. άρθρο 3, § 3 του νόμου της 19ης Απριλίου 2002).
 - Η σύμβαση διαχείρισης καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού και καταβολής των προσόδων μονοπωλίου, των ειδικών εισφορών και του ποσοστού του προ φόρων κέρδους που εισπράττεται ετησίως:
 - για σκοπούς χρηματοδότησης προγραμμάτων βοήθειας σε αναπτυσσόμενες χώρες («επιχορηγήσεις της Loterie nationale»),
 - για κοινωφελείς σκοπούς που καθορίζονται από το Conseil des Ministres (Συμβούλιο των Υπουργών),
 - και για την ετήσια χρηματοδότηση που χορηγείται στο Caisse nationale des calamités (Εθνικό Ταμείο Φυσικών Καταστροφών), στο Fondation Roi Baudouin (Ίδρυμα Roi Baudouin) και στο Fonds belge de survie (Βελγικό Ταμείο Επιβίωσης).

- Το νομικό πλαίσιο της Loterie nationale επιβάλλει διάφορα μέτρα προστασίας των προσώπων (ενημέρωση του κοινού για τις πραγματικές πιθανότητες κέρδους για κάθε είδος προτεινόμενου προϊόντος, διοργάνωση ενημερωτικών εκστρατειών σχετικά με τους οικονομικούς, κοινωνικούς και ψυχολογικούς κινδύνους που συνδέονται με την εξάρτηση από τα τυχερά παίγνια).
 - Εξάλλου, το ποσοστό αναδιανομής –το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία των χρημάτων που επιστρέφονται στους παίκτες επί του συνολικού ποσού που καταβάλλουν οι παίκτες για να παίξουν– είναι, κατά το Βελγικό Δημόσιο, σε μεγάλο βαθμό διαφορετικό για τα λαχεία (χαμηλό ποσοστό επιστροφής στους παίκτες: μεταξύ 50 και 60%) σε σχέση με άλλα τυχερά παίγνια (υψηλό ποσοστό επιστροφής: 95 % και άνω).
- 20 Το Βελγικό Δημόσιο υπενθυμίζει τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών να απαλλάσσουν ορισμένες κατηγορίες παιγνίων από τον ΦΠΑ και να υπάγουν άλλες κατηγορίες στον ΦΠΑ.
- 21 Όσον αφορά τη διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων της ακυρωθείσας νομοθεσίας, η προσφεύγουσα-ενάγουσα στηρίζεται, κατά την άποψη της φορολογικής αρχής, σε ελλιπή κατανόηση του διατακτικού της απόφασης της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ. (C-597/17, EU:C:2019:544), το οποίο έχει ως εξής: «ένα εθνικό δικαστήριο δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει εθνική διάταξη που του παρέχει την εξουσία να διατηρήσει σε ισχύ ορισμένα αποτελέσματα ακυρωθείσας πράξης, ούτως ώστε να διατηρήσει προσωρινά σε ισχύ το αποτέλεσμα εθνικών διατάξεων τις οποίες έκρινε αντίθετες προς την οδηγία 2006/112 μέχρις ότου αυτές εναρμονισθούν με την εν λόγω οδηγία, προκειμένου, αφενός, να περιοριστούν οι κίνδυνοι ανασφάλειας δικαίου που απορρέουν από την αναδρομική ισχύ της ακύρωσης αυτής και, αφετέρου, να αποφευχθεί η εφαρμογή εθνικού συστήματος προγενέστερου των διατάξεων αυτών και ασύμβατου με την εν λόγω οδηγία» (η υπογράμμιση από τη φορολογική αρχή).
- 22 Εν προκειμένω, το Cour constitutionnelle ακύρωσε τις επίμαχες διατάξεις λόγω παράβασης των κανόνων εσωτερικού δικαίου, και όχι επειδή τις έκρινε αντίθετες προς την οδηγία ΦΠΑ.
- 23 Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι οι ακυρωθείσες από το Cour constitutionnelle διατάξεις δεν συνιστούν μη ορθή μεταφορά της οδηγίας ΦΠΑ στο εθνικό δίκαιο.

4. Εκτίμηση του δικαστηρίου:

A. Ο πρώτος λόγος, ο οποίος αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας

- 24 Με την απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ. (C-597/17, EU:C:2019:544, σκέψεις 28 και 47), το Δικαστήριο υπενθύμισε το περιεχόμενο της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας ως εξής:

«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 (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).

[...]

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)».

- 25 Στις προτάσεις του στην υπόθεση *The English Bridge Union* (C-90/16, EU:C:2017:464, σκέψη 19), ο γενικός εισαγγελέας Szpunar συνόψισε την αρχή της ουδετερότητας στο πλαίσιο της απαλλαγής των τυχερών παιχνιδιών ως εξής: «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 παιχνιδιών 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 παιχνίδια" 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».
- 26 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 καταλείπει ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη ως προς την απαλλαγή ή τη φορολόγηση των τυχερών παιχνιδιών, 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 τυχερά ή χρηματικά παίγνια.
- 27 Με την απόφασή του της 24ης Μαρτίου 1994, *Schindler* (C 275/92, EU:C:1994:119, points 60 et 61), η οποία αφορούσε την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, το Δικαστήριο επισήμανε ότι «Στη συνέχεια, πρέπει να τονισθεί ότι, ενόψει της σημασίας των ποσών που μπορούν να συγκεντρώνουν και των κερδών που μπορούν να προσφέρουν στους παίκτες, ιδίως όταν διοργανώνονται σε μεγάλη κλίμακα, οι λαχειοφόροι αγορές ενέχουν υψηλό κίνδυνο εγκλημάτων και απατών. Επιπλέον, συνιστούν ενθάρρυνση της σπατάλης που μπορεί να έχει επιβλαβείς συνέπειες επί ατομικού και κοινωνικού επιπέδου. Τέλος, και χωρίς ο

λόγος αυτός να μπορεί καθαυτός να θεωρηθεί αντικειμενική δικαιολογία, δεν στερείται σημασίας η υπογράμμιση του γεγονότος ότι οι λαχειοφόροι αγορές μπορούν να μετέχουν σημαντικά στη χρηματοδότηση αφίλοκερδών δραστηριοτήτων ή γενικού συμφέροντος, όπως έργων κοινής ωφελείας, φιλανθρωπικών, αθλητικών ή πολιτιστικών.

Οι ιδιομορφίες αυτές 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, τόσοσ όσον αφορά τον τρόπο οργανώσεως των λαχειοφόρων αγορών και το μέγεθος των ποσών που παίζονται όσον και τη διάθεση των εξ αυτών κερδών».

- 28 Με τη διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, *Fluctus* κ.λπ. (C-920/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2021:395), η οποία επίσης αφορούσε την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, το Δικαστήριο έκρινε 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».
- 29 Με την απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, *The Rank Group* (C-259/10 και C-60/10, EU:C:2011:719, σκέψεις 49 έως 51), η οποία εκδόθηκε επί υποθέσεως σχετικής με τον ΦΠΑ, το Δικαστήριο υπενθύμισε, όσον αφορά τη συγκρισιμότητα των μπίνγκο και των μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη, ότι «Επομένως, οι διαφορές στα νομικά καθεστάτα τις οποίες εξέθεσαν τα αιτούντα δικαστήρια δεν έχουν σημασία για να αξιολογηθεί το συγκρίσιμο των περιών πρόκειται παιγνίων».

Το συμπέρασμα αυτό δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση από το γεγονός ότι, σε ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων των περιών 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, δύναται 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, C-357/07, TNT Post UK, Συλλογή 2009, σ. I- 3025, σκέψεις 38, 39 και 45).

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 καθεστάτα εξ απόψεως ελέγχου και ρυθμίσεως».

- 30 Με την απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, *Leo-Libera* (C 58/09, EU:C:2010:333), η οποία εκδόθηκε επί υποθέσεως σχετικής με τον ΦΠΑ, το Δικαστήριο υπενθύμισε, αυτή τη φορά, ότι: «Πράγματι, αν η αρχή αυτή ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι απαγορεύει να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ένα είδος τυχηρού παιγνίου και να 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.»
- 31 Εν προκειμένω, λαμβανομένης υπόψη της ανάλυσης της νομολογίας του Δικαστηρίου ανακύπτουν δυσχέρειες ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες δικαιολογούν την υποβολή των δύο πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων.
- 32 Τα ερωτήματα αυτά είναι ευρύτερα από το πρώτο ερώτημα που υποβλήθηκε στις 18 Νοεμβρίου 2022 από το ίδιο *tribunal de première instance de Liège* (πρωτοδικείο Λιέγης) (υπόθεση C-741/22) σχετικά με τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των διαδικτυακών λαχείων της *Loterie nationale* και των λοιπών διαδικτυακών τυχερών παιγνίων που παρέχουν ιδιώτες επιχειρηματίες.
- 33 Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των τυχερών ή χρηματικών παιγνίων που παρέχονται διαδικτυακά και, αφενός, των τυχερών ή χρηματικών παιγνίων που δεν παρέχονται διαδικτυακά (πρώτο ερώτημα) και, αφετέρου, των λαχείων που παρέχονται διαδικτυακά ή μη διαδικτυακά (δεύτερο ερώτημα).

Β. Ο δεύτερος λόγος, ο οποίος αφορά τη διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων του ακυρωθέντος νόμου

- 34 Από τις παρατηρήσεις των διαδίκων προκύπτει ότι ανακύπτουν δυσχέρειες ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης για διάφορους λόγους.
- 35 Καταρχάς, στην απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, *Belgisch Syndicaat van Chirographie* κ.λπ. (C-597/17, EU:C:2019:544), το Δικαστήριο υπενθύμισε τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένα κράτος μέλος μπορούσε να διατηρήσει σε ισχύ τα αποτελέσματα διατάξεως αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης, ως εξής:

«Πράγματι, ακόμη και αν υποθεθεί 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 ότι συντρέχουν συγκεκριμένοι κίνδυνοι ανασφάλειας δικαίου (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, σκέψη 67).

Ειδικότερα, η απλή επίκληση δημοσιονομικών και διοικητικών δυσχερειών που ενδέχεται να προκύψουν από την ακύρωση των επίμαχων στην κύρια δίκη διατάξεων δεν αρκεί για να διαπιστωθεί η συνδρομή επιτακτικών λόγων ασφάλειας δικαίου (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, σκέψη 44, και της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 111).»

- 36 Εν προκειμένω, εάν προκύψει ότι η κατάργηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ μόνο ως προς τα διαδικτυακά παίγνια παραβιάζει πράγματι την αρχή της ουδετερότητας σε θέματα ΦΠΑ (βλ. πρώτο λόγο), ανακύπτει το ζήτημα αν τα αποτελέσματα της κατάργησης αυτής διατηρούνται σε ισχύ κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης, καθόσον η διατήρησή τους σε ισχύ επιβάλλεται «λαμβάνομένων υπόψη των δημοσιονομικών και διοικητικών δυσχερειών που θα προκαλούσε η επιστροφή των ήδη καταβληθέντων φόρων», ακόμη και αν η ακύρωση δικαιολογείται από την παράβαση κανόνων του εσωτερικού δικαίου και όχι του δικαίου της Ένωσης.
- 37 Περαιτέρω, με την απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), το Δικαστήριο έκρινε ότι αν ένα κράτος μέλος «έχει ερμηνεύσει εσφαλμένως την εθνική του νομοθεσία, με συνέπεια ότι ορισμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που τυγχάνουν απαλλαγής [...], υποβλήθηκαν σε φόρο με τον κανονικό συντελεστή, οι γενικές αρχές του δικαίου [της Ένωσης], περιλαμβανομένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, εφαρμόζονται έτσι ώστε να παρέχουν στον επιχειρηματία ο οποίος προέβη στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών δικαίωμα αναζητήσεως του φόρου που του επιβλήθηκε εσφαλμένως ως προς τις παραδόσεις ή παροχές αυτές».
- 38 Στην υπό κρίση υπόθεση, τίθεται το ερώτημα αν ο φορολογούμενος έχει επίσης δικαίωμα επιστροφής των φόρων που διατηρήθηκαν κατά παράβαση της οδηγίας ΦΠΑ και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.
- 39 Τέλος, στο μέτρο που η ακύρωση της επίδικης κατάργησης της απαλλαγής από τον ΦΠΑ βασίστηκε στην παράβαση κανόνων του εσωτερικού δικαίου, πρέπει να διευκρινιστεί επίσης αν, ως «εθνικό δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου», το Cour constitutionnelle

όφειλε εντούτοις να παραπέμψει το ζήτημα στο Δικαστήριο σύμφωνα με το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.

- 40 Το δικαστήριο θα υποβάλει επί των σημείων αυτών το πέμπτο, το τέταρτο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

5. Προδικαστικά ερωτήματα:

- 41 Το tribunal de première instance υποβάλλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1) Επιτρέπουν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας σε κράτος μέλος να εξαιρεί από την απαλλαγή που προβλέπεται στη διάταξη αυτή μόνο τα τυχερά ή χρηματικά παίγνια που παρέχονται ηλεκτρονικά, ενώ εξακολουθούν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ τα τυχερά ή χρηματικά παίγνια που δεν παρέχονται ηλεκτρονικά;

2) Επιτρέπουν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας σε κράτος μέλος να εξαιρεί από την απαλλαγή που προβλέπεται στη διάταξη αυτή μόνο τα τυχερά ή χρηματικά παίγνια που παρέχονται ηλεκτρονικά, εξαιρουμένων των λαχείων, τα οποία εξακολουθούν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ ανεξαρτήτως του αν παρέχονται ηλεκτρονικά ή όχι;

3) Επιτρέπεται βάσει του άρθρου [2]67, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης να αποφασίσει ένα ανώτερο δικαστήριο να διατηρήσει σε ισχύ τα αποτελέσματα διατάξεως του εσωτερικού δικαίου την οποία ακυρώνει λόγω παραβίασεως του εσωτερικού δικαίου, χωρίς να αποφανθεί επί της παραβίασεως του δικαίου της Ένωσης η οποία επίσης προβλήθηκε ενώπιόν του και, επομένως, χωρίς να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα επί της συμβατότητας της διατάξεως του εσωτερικού δικαίου με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και χωρίς να ζητήσει από το Δικαστήριο να διευκρινίσει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες το εν λόγω ανώτερο δικαστήριο θα μπορούσε να αποφασίσει να διατηρήσει σε ισχύ τα αποτελέσματα της διατάξεως αυτής παρά την ασυμβατότητά της προς το δίκαιο της Ένωσης;

4) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως σε ένα εκ των ανωτέρω ερωτημάτων, μπορούσε το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) να διατηρήσει σε ισχύ τα αποτελέσματα που παρήγαγαν στο παρελθόν οι διατάξεις τις οποίες ακύρωσε λόγω της ασυμβατότητάς τους προς τους εθνικούς κανόνες κατανομής αρμοδιοτήτων, ενώ οι διατάξεις αυτές ήταν επίσης αντίθετες προς την οδηγία ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, τούτο δε προκειμένου να αποφευχθούν οι δημοσιονομικές και διοικητικές δυσχέρειες που θα συνεπαγόταν η επιστροφή των ήδη καταβληθέντων φόρων;

5) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, μπορεί να επιστραφεί στον υποκείμενο στον φόρο ο ΦΠΑ τον οποίο αυτός κατέβαλε επί του πραγματικού ακαθάριστου περιθωρίου κέρδους των παιγνίων και στοιχημάτων που διοργανώνει, τούτο δε βάσει διατάξεων ασύμβατων προς την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ και προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας;

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ