Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 12ης Σεπτεμβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ′ – Απαλλαγές – Στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχερά παίγνια – Προϋποθέσεις και όρια – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων εθνικής ρύθμισης – Δικαίωμα επιστροφής – Αδικαιολόγητος πλουτισμός – Κρατικές ενισχύσεις – Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Αίτηση επιστροφής φόρου υπό τη μορφή αποζημιώσεως»

Στην υπόθεση C-741/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείο Λιέγης, Βέλγιο) με απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Δεκεμβρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

Casino de Spa SA,

Ardent Betting SA,

Ardent Finance SA,

Artekk SRL (απορροφηθείσα από τη Circus Belgium SA),

Circus Belgium SA,

Circus Services SA,

Gambling Management SA,

Games Services SA,

Gaming1 SRL,

Guillemins Real Estate SA,

Immo Circus Wallonie SA,

Mr Joker SRL,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Pres Carats Sports SA,

Pro Sécurité SRL,

Royal Namur SA,

Euro 78 SRL,

Lucky Bet SRL,

Reflex SA,

Slots SRL,

Winvest SRL,

Parction SA,

Ardent Casino Belgium SA,

Ardent Casino International SA,

Ardent Namur Immo SA,

Odds Sportbar SRL,

HQ1 SRL,

Tour de Baschamps SRL

κατά

État belge (SPF Finances),

παρισταμένων των:

État belge (SPF Justice),

La Chambre des Représentants,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen (εισηγητή), Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, T. von Danwitz, A. Kumin και I. Ziemele, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– οι Casino de Spa SA, Ardent Betting SA, Ardent Finance SA, Artekk SRL (απορροφηθείσα από τη Circus Belgium SA), Circus Belgium SA, Circus Services SA, Gambling Management SA, Games Services SA, Gaming1 SRL, Guillemins Real Estate SA, Immo Circus Wallonie SA, Mr Joker SRL, Pres Carats Sports SA, Pro Sécurité SRL, Royal Namur SA, Euro 78 SRL, Lucky Bet SRL, Reflex SA, Slots SRL, Winvest SRL, Parction SA, Ardent Casino Belgium SA, Ardent Casino International SA, Ardent Namur Immo SA, Odds Sportbar SRL, HQ1 SRL και Tour de Baschamps SRL, εκπροσωπούμενες από τους V. Lamberts και M. Levaux, avocats,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Baeyens, τον P. Cottin και την C. Pochet, επικουρούμενους από τους V. Ramognino, avocat, και P. Vlaemminck, advocaat,

– η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την L. Halajová, τον M. Smolek και τον J. Vláčil,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και P.-L. Krüger,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia, τον J. Carpi Badía και τον M. Herold,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 25ης Απριλίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, των άρθρων 107 και 267 ΣΛΕΕ, των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας, καθώς και του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Casino de Spa SA και 26 λοιπών προσφευγουσών, αφενός, και του État belge (SPF Finances) (Ομοσπονδιακής Δημόσιας Υπηρεσίας Οικονομικών, Βέλγιο), αφετέρου, με αντικείμενο απόφαση περί του οφειλόμενου για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιουλίου 2016 έως τις 21 Μαΐου 2018 φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), καθώς και περί επιβολής προστίμου και τόκων εκπρόθεσμης καταβολής σε σχέση με τον ως άνω οφειλόμενο ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«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».

Το βελγικό δίκαιο

4 Το άρθρο 1, παράγραφος 14, του κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας (*Moniteur belge* της 17ης Ιουλίου 1969, σ. 7046), όπως τροποποιήθηκε με τον προγραμματικό νόμο της 1ης Ιουλίου 2016, είχε ως εξής:

«Για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα, νοούνται ως:

1. "τυχερά παίγνια":

a) τα παίγνια, ανεξαρτήτως ονομασίας, τα οποία παρέχουν τη δυνατότητα αποκόμισης επάθλων ή δώρων σε χρήμα ή σε είδος και στα οποία οι παίκτες δεν δύνανται να παρέμβουν, ούτε κατά την έναρξη, ούτε κατά τη διεξαγωγή, ούτε κατά το πέρας του παιγνίου, οι δε νικητές αναδεικνύονται αποκλειστικά μέσω κλήρωσης ή οποιουδήποτε άλλου τυχαίου γεγονότος·

b) τα παίγνια, ανεξαρτήτως ονομασίας, τα οποία παρέχουν στους συμμετέχοντες σε οποιασδήποτε φύσεως διαγωνισμό την ευκαιρία να κερδίσουν έπαθλα ή δώρα σε χρήμα ή σε είδος, εφόσον ο διαγωνισμός δεν καταλήγει στη σύναψη σύμβασης μεταξύ των νικητών και του διοργανωτή του εν λόγω διαγωνισμού·

2. "λαχεία": κάθε γεγονός που παρέχει τη δυνατότητα, μέσω αγοράς λαχνών, διεκδίκησης επάθλων ή δώρων σε χρήμα ή σε είδος, όπου οι νικητές αναδεικνύονται μέσω κλήρωσης ή οποιουδήποτε άλλου τυχαίου γεγονότος επί του οποίου δεν δύνανται να ασκήσουν καμία επιρροή.»

5 Το άρθρο 44, παράγραφος 3, του κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με τον προγραμματικό νόμο της 1ης Ιουλίου 2016, όριζε τα ακόλουθα:

«Απαλλάσσονται επίσης από τον φόρο:

[…]

13.

a) τα λαχεία·

b) τα λοιπά τυχερά παίγνια, εκτός από τα παρεχόμενα με ηλεκτρονικά μέσα κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, αριθ. 16».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

6 Η Casino de Spa και οι λοιπές προσφεύγουσες στην κύρια δίκη εταιρίες αποτελούν την Ενιαία Οντότητα ΦΠΑ Gaming Ardent και παρέχουν διαδικτυακά παίγνια.

7 Η δραστηριότητα αυτή απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ στο Βέλγιο έως την 1η Ιουλίου 2016, οπότε θεσπίστηκαν διατάξεις με τις οποίες καταργήθηκε η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των διαδικτυακών τυχερών παιγνίων πλην των λαχείων.

8 Οι διατάξεις αυτές ακυρώθηκαν από το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο), με απόφαση της 22ας Μαρτίου 2018, λόγω παράβασης των κανόνων του βελγικού δικαίου περί κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ του βελγικού ομοσπονδιακού κράτους και των βελγικών περιφερειών. Στην απόφαση αυτή το ως άνω δικαστήριο δεν εξέτασε τους λοιπούς λόγους ακυρώσεως που προβλήθηκαν ενώπιόν του, ιδίως τους αφορώντες παράβαση της οδηγίας 2006/112, παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας καθώς και παράβαση των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ, διότι έκρινε ότι οι λόγοι αυτοί δεν θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την ακύρωση των συγκεκριμένων διατάξεων σε μεγαλύτερη έκταση. Με την εν λόγω απόφαση, το δικαστήριο αυτό αποφάσισε επίσης τη διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων των ίδιων διατάξεων, επικαλούμενο τις δημοσιονομικές και διοικητικές δυσχέρειες που θα προκαλούσε η επιστροφή των ήδη καταβληθέντων φόρων.

9 Με απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) διευκρίνισε ότι τα αποτελέσματα των διατάξεων περί καταργήσεως της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των διαδικτυακών τυχερών παιγνίων πλην των λαχείων, τις οποίες το δικαστήριο αυτό ακύρωσε με την απόφασή του της 22ας Μαρτίου 2018, διατηρούνται σε ισχύ όσον αφορά τους φόρους που καταβλήθηκαν για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιουλίου 2016 έως τις 21 Μαΐου 2018.

10 Κατόπιν των αποφάσεων αυτών, η Ενιαία Οντότητα ΦΠΑ Gaming Ardent καταχώρισε στο σχετικό με τις διορθώσεις υπέρ της ιδίας πεδίο της δήλωσης ΦΠΑ Νοεμβρίου 2019 ποσό 29 328 371,20 ευρώ, το οποίο αντιστοιχούσε στο ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιουλίου 2016 έως τις 21 Μαΐου 2018, και ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 15 581 402,06 ευρώ.

11 Στις 5 Δεκεμβρίου 2019 η βελγική φορολογική αρχή κατάρτισε έκθεση ελέγχου με την οποία έκρινε ότι το ως άνω αίτημα αντέβαινε προς τις αποφάσεις του Συνταγματικού Δικαστηρίου της 22ας Μαρτίου και της 8ης Νοεμβρίου 2018 και ότι, κατά συνέπεια, η Ενιαία Οντότητα ΦΠΑ Gaming Ardent όφειλε ΦΠΑ ποσού 29 328 370,36 ευρώ, πλέον προστίμων και τόκων.

12 Κατόπιν διοικητικής ένστασης που υπέβαλε η Ενιαία Οντότητα ΦΠΑ Gaming Ardent κατά της ως άνω έκθεσης ελέγχου, το ποσό των επιβληθέντων σε βάρος της προστίμων μειώθηκε.

13 Στις 12 Οκτωβρίου 2020 η Ενιαία Οντότητα ΦΠΑ Gaming Ardent άσκησε ενώπιον του tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείου Λιέγης, Βέλγιο), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, προσφυγή κατά αποφάσεως της 14ης Αυγούστου 2020 σχετικά με τον οφειλόμενο για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιουλίου 2016 έως τις 21 Μαΐου 2018 ΦΠΑ, καθώς και την επιβολή

προστίμου και τόκων εκπρόθεσμης καταβολής. Η ως άνω Ενιαία Οντότητα ΦΠΑ προβάλλει, επικουρικώς, ευθύνη του Βελγικού Δημοσίου λόγω πλάνης του Συνταγματικού Δικαστηρίου, καθότι το εν λόγω δικαστήριο αποφάσισε τη διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων των διατάξεων τις οποίες ακύρωσε, και, όλως επικουρικώς, ευθύνη του Βελγικού Δημοσίου λόγω πλάνης του νομοθέτη.

14 Υπό τις συνθήκες αυτές, το tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείο Λιέγης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας [2006/112] 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 [N]ationale, δημόσιου φορέα, τα οποία απαλλάσσονται από τον [ΦΠΑ] και των λοιπών διαδικτυακών τυχερών παιγνίων που παρέχουν ιδιώτες επιχειρηματίες τα οποία υπόκεινται στον [ΦΠΑ];

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 [ΦΠΑ] 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 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 [2006/112], 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 [N]ationale;

3) Έχει η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, [ΣΕΕ], σε συνδυασμό με το άρθρο 267 [ΣΛΕΕ], τις διατάξεις της οδηγίας [2006/112] 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 [ΦΠΑ] 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 παραβίαση 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, EU:C:2008:211)], 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, EU:C:2008:211)], την υποχρέωση στο οικείο κράτος μέλος να επιστρέψει στους υποκείμενους στον φόρο τον ΦΠΑ που εισπράχθηκε κατά παραβίαση 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], 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;

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 λόγω 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 [ΣΛΕΕ];

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, EU:C:2006:644)], 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, EU:C:2008:211)], 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;»

Επί του αιτήματος επανάληψης της προφορικής διαδικασίας

15 Μετά την ανάπτυξη των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 25ης Απριλίου 2024, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης, με έγγραφο που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 30 Μαΐου 2024, ζήτησαν να διαταχθεί η επανάληψη της προφορικής διαδικασίας.

16 Προς στήριξη του αιτήματός τους, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης προβάλλουν ότι οι ως άνω προτάσεις εξετάζουν νομικό ζήτημα σχετικό με την αναγνώριση άμεσου αποτελέσματος στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, το οποίο δεν υποβλήθηκε στο Δικαστήριο από το αιτούν δικαστήριο και επί του οποίου οι προσφεύγουσες δεν είχαν, επομένως, τη δυνατότητα να διατυπώσουν τις παρατηρήσεις τους. Οι ως άνω προσφεύγουσες εκφράζουν επίσης τη διαφωνία τους με τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα επί του ζητήματος αυτού.

17 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 83 του Κανονισμού Διαδικασίας του, το Δικαστήριο μπορεί, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, να διατάξει οποτεδήποτε την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, ιδίως αν κρίνει ότι δεν έχει διαφωτιστεί επαρκώς ή όταν, προς επίλυση της διαφοράς, το Δικαστήριο χρειάζεται να στηριχθεί σε επιχείρημα επί του οποίου δεν έχει ακόμη διεξαχθεί συζήτηση μεταξύ των διαδίκων.

18 Υπενθυμίζεται επίσης ότι ο Οργανισμός του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο Κανονισμός Διαδικασίας δεν προβλέπουν τη δυνατότητα των διαδίκων να διατυπώνουν παρατηρήσεις σε απάντηση των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2023, Puig Gordi κ.λπ., C-158/21, EU:C:2023:57, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

19 Εξάλλου, κατά το άρθρο 252, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, ο γενικός εισαγγελέας διατυπώνει δημόσια, με πλήρη αμεροληψία και ανεξαρτησία, αιτιολογημένες προτάσεις επί των υποθέσεων οι οποίες, σύμφωνα με τον Οργανισμό του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαιτούν την παρέμβασή του. Το Δικαστήριο δεν δεσμεύεται ούτε από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα ούτε από την αιτιολογία βάσει της οποίας αυτός καταλήγει στις εν λόγω προτάσεις. Κατά συνέπεια, η διαφωνία οποιουδήποτε διαδίκου με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, όποια και αν είναι τα ζητήματα που εξετάζει ο γενικός εισαγγελέας με τις προτάσεις αυτές, δεν μπορεί να συνιστά, αυτή καθεαυτήν, λόγο που δικαιολογεί την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2023, Puig Gordi κ.λπ., C-158/21, EU:C:2023:57, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

20 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, κρίνει ότι έχει στη διάθεσή του όλα τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να αποφανθεί.

21 Ειδικότερα, λαμβανομένης υπόψη της υπομνησθείσας στη σκέψη 19 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας, επισημαίνεται ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης προκειμένου να στηρίξουν το αίτημά τους για επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, στον βαθμό που το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα αφορά τα αποτελέσματα που πρέπει να αναγνωριστούν στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 ενώπιον εθνικού δικαστηρίου, το αιτούν δικαστήριο κατ' ανάγκην ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινιστεί κατά πόσον αναγνωρίζεται άμεσο αποτέλεσμα στη διάταξη αυτή. Επομένως, οι προσφεύγουσες είχαν την ευκαιρία να διατυπώσουν συναφώς τις απόψεις τους.

22 Ως εκ τούτου, δεν συντρέχει λόγος να διαταχθεί η επανάληψη της προφορικής διαδικασίας.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

23 Με το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, της αγοράς λαχνών μέσω διαδικτύου και, αφετέρου, της συμμετοχής στα λοιπά τυχερά παίγνια που παρέχονται μέσω διαδικτύου, εξαιρώντας την τελευταία από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται επί της πρώτης.

24 Σύμφωνα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, τα στοιχήματα, τα λαχεία και τα λοιπά τυχερά παίγνια απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, με την επιφύλαξη της τήρησης των προϋποθέσεων και των ορίων που καθορίζονται από κάθε κράτος μέλος.

25 Η ως άνω διάταξη, όπως προκύπτει από αυτό καθεαυτό το γράμμα της, προβλέπει ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως των κρατών μελών όσον αφορά την απαλλαγή ή τη φορολόγηση των οικείων πράξεων, δεδομένου ότι παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια από τα οποία δύναται να εξαρτηθεί το ευεργέτημα της απαλλαγής αυτής (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι 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 φόρο αυτόν μόνον ορισμένα τυχερά παίγνια ή στοιχήματα (απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Εντούτοις, όταν, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της ευχέρειας να καθορίσουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής και, ως εκ τούτου, να υποβάλλουν ορισμένες πράξεις σε ΦΠΑ, οφείλουν να τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι συμφυής με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ (απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, ειδικότερα, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης από απόψεως ΦΠΑ παρόμοια εμπορεύματα ή παρόμοιες παροχές υπηρεσιών που, συνακόλουθα, τελούν σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Προκειμένου να καθοριστεί αν δύο παροχές υπηρεσιών είναι παρόμοιες, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κυρίως η σκοπιά του μέσου καταναλωτή, αποφεύγοντας συγχρόνως τεχνητές διακρίσεις που στηρίζονται σε ασήμαντες διαφορές (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Κατά συνέπεια, δύο παροχές υπηρεσιών είναι παρόμοιες όταν έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο συγκρισιμότητας των χρήσεων, και όταν οι υπάρχουσες διαφορές δεν επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου

καταναλωτή να αναζητήσει τη μία ή την άλλη από τις εν λόγω παροχές (απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Με άλλα λόγια, πρέπει να εξεταστεί αν οι επίμαχες παροχές υπηρεσιών τελούν, με βάση την αντίληψη του μέσου καταναλωτή, σε σχέση υποκατάστασης. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, η διαφορετική μεταχείριση από απόψεως ΦΠΑ δύναται να επηρεάσει την επιλογή του καταναλωτή, όπερ συνιστά, κατά συνέπεια, παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας (πρβλ. απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2022, Finanzamt A, C-515/20, EU:C:2022:73, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Συναφώς, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνον οι διαφορές που αφορούν τις ιδιότητες των επίμαχων παροχών υπηρεσιών καθώς και η χρήση των παροχών αυτών, που είναι, ως εκ τούτου, εγγενείς στις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, αλλά και οι διαφορές που αφορούν το πλαίσιο εντός του οποίου εκπληρώνονται οι ίδιες παροχές, στον βαθμό που οι διαφορές αυτές είναι δυνατό να συνεπάγονται, υπό την οπτική γωνία του μέσου καταναλωτή, διαφοροποίησή τους σε σχέση με την ικανοποίηση των αναγκών του και είναι, επομένως, ικανές να επηρεάσουν την επιλογή του καταναλωτή (πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, σκέψεις 41 και 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Συνακόλουθα, το Δικαστήριο έκρινε ότι παράγοντες πολιτιστικού χαρακτήρα, όπως τα έθιμα ή οι παραδόσεις, ενδέχεται να είναι κρίσιμοι στο πλαίσιο μιας τέτοιας εξέτασης (πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, σκέψη 44).

34 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, όσον αφορά τα τυχερά παίγνια, ότι διαφορές σχετικά με τα κατώτατα και τα ανώτατα όρια διακυβεύματος και κέρδους, τις πιθανότητες νίκης, τους διαθέσιμους μορφότυπους και τη διαδραστική δυνατότητα μεταξύ του παίκτη και της μηχανής παιγνίων με κερματοδέκτη μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή, δεδομένου ότι η ελκυστικότητα των τυχερών παιγνίων έγκειται κυρίως στη δυνατότητα κέρδους (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 57).

35 Τέτοιου είδους στοιχεία μπορεί, επομένως, να είναι κρίσιμα για να καθοριστεί αν η αγορά λαχνών μέσω διαδικτύου είναι παρόμοια με τη συμμετοχή σε άλλα τυχερά παίγνια παρεχόμενα μέσω διαδικτύου.

36 Μολονότι εναπόκειται αποκλειστικώς στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων στις σκέψεις 28 έως 35 της παρούσας αποφάσεως, κατά πόσον οι ως άνω παροχές υπηρεσιών είναι παρόμοιες, εναπόκειται εντούτοις στο Δικαστήριο να παράσχει χρήσιμες ενδείξεις προς τούτο, ώστε να είναι σε θέση το αιτούν δικαστήριο να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί (πρβλ. απόφαση της 20ής Ιουνίου 2024, GEMA, C-135/23, EU:C:2024:526, σκέψη 32).

37 Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι παράγοντες πολιτιστικού χαρακτήρα και διαφορές σχετικές με τα κατώτατα και τα ανώτατα όρια διακυβεύματος και κέρδους, καθώς και τις πιθανότητες νίκης, ενδέχεται να δημιουργούν διαφοροποίηση, στην αντίληψη του μέσου καταναλωτή, μεταξύ των λαχείων και των λοιπών τυχερών παιγνίων.

38 Επιπλέον, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, σύμφωνα με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, αφενός, σε αντίθεση με άλλα τυχερά παίγνια στα οποία οι ικανότητες του παίκτη, όπως η επιδεξιότητα ή οι γνώσεις, μπορούν να επηρεάσουν τις πιθανότητες κέρδους, στο πλαίσιο των λαχείων κατά την έννοια της ρύθμισης αυτής, οι νικητές αναδεικνύονται αποκλειστικά βάσει της τύχης, χωρίς οι ικανότητές τους να μπορούν να ασκήσουν οποιαδήποτε επιρροή συναφώς. Αφετέρου, στο πλαίσιο αυτό, δεδομένου ότι η ανάδειξη του νικητή γίνεται σε συγκεκριμένη ημερομηνία, το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την αγορά του λαχνού έως το αποτέλεσμα της κλήρωσης μπορεί να είναι σημαντικό.

39 Επομένως, τα λαχεία, όπως ορίζονται από την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, χαρακτηρίζονται από έναν συνδυασμό χρόνου αναμονής για την ανάδειξη των νικητών και παντελούς έλλειψης επιρροής των ικανοτήτων των παικτών στην έκβαση του παιγνίου.

40 Πλην όμως, τέτοιες αντικειμενικές διαφορές σε σχέση με άλλα τυχερά παίγνια είναι ικανές να επηρεάσουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να αναζητήσει τη μία ή την άλλη κατηγορία παιγνίων, όπερ εναπόκειται, πάντως, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

41 Αντιθέτως, υπενθυμίζεται ότι η ταυτότητα των παρεχόντων τις υπηρεσίες, η νομική μορφή υπό την οποία αυτοί ασκούν τις δραστηριότητές τους, η κατηγορία άδειας στην οποία υπάγονται τα οικεία παίγνια και το ισχύον από απόψεως ελέγχου και ρύθμισης νομικό καθεστώς είναι, κατ' αρχήν, άνευ σημασίας για την εκτίμηση του συγκρίσιμου χαρακτήρα των εν λόγω κατηγοριών παιγνίων (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψεις 46 και 51).

42 Ομοίως, οι σκοποί που επιδιώκονται με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση και το γεγονός ότι τα λαχεία μνημονεύονται ρητώς στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 είναι, κατ' αρχήν, άνευ σημασίας στο πλαίσιο μιας τέτοιας εξέτασης, εφόσον δεν προκύπτει ότι τα στοιχεία αυτά είναι ικανά να εισαγάγουν διαφοροποίηση από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή, όσον αφορά την ικανοποίηση των αναγκών του.

43 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων στις σκέψεις 28 έως 42 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει, εκ πρώτης όψεως, ότι οι παροχές υπηρεσιών που εξετάζονται στις σκέψεις αυτές δεν είναι παρόμοιες, όπερ συνεπάγεται ότι διαφορετική μεταχείριση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης συνάδει με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει συγκεκριμένα, λαμβάνοντας υπόψη κάθε κρίσιμο στοιχείο, αν η ρύθμιση αυτή παραβιάζει την εν λόγω αρχή.

44 Κατά συνέπεια, στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, της αγοράς λαχνών μέσω διαδικτύου και, αφετέρου, της συμμετοχής στα λοιπά τυχερά παίγνια που παρέχονται μέσω διαδικτύου, εξαιρώντας τη δεύτερη από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται επί της πρώτης, εφόσον οι αντικειμενικές διαφορές μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών τυχερών παιγνίων είναι ικανές να επηρεάσουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να αναζητήσει τη μία ή την άλλη κατηγορία παιγνίων.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

45 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, την οδηγία 2006/112 και την αρχή της αποτελεσματικότητας, έχει την έννοια ότι εθνικό δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα μπορεί να εφαρμόσει εθνική διάταξη που του παρέχει την εξουσία να διατηρήσει σε ισχύ τα αποτελέσματα εθνικών διατάξεων τις οποίες το ίδιο δικαστήριο έκρινε μη συνάδουσες προς υπέρτερους κανόνες του εθνικού του δικαίου, χωρίς να εξετάσει αιτίαση κατά την οποία οι διατάξεις αυτές δεν συνάδουν ούτε προς την ως άνω οδηγία.

46 Κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου την οποία θεσπίζει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο μια χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί [απόφαση της 16ης Μαΐου 2024, Toplofikatsia Sofia (Έννοια της κατοικίας του εναγομένου), C-222/23, EU:C:2024:405, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

47 Προς τούτο, το Δικαστήριο μπορεί, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, να συναγάγει από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το εθνικό δικαστήριο, και ιδίως από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, τις διατάξεις και τις αρχές του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας [απόφαση της 21ης Μαρτίου 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή), C-606/22, EU:C:2024:255, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

48 Εν προκειμένω, καίτοι το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορά τις υποχρεώσεις που επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης σε εθνικό δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το ζήτημα αυτό υποβάλλεται από πρωτοβάθμιο εθνικό δικαστήριο το οποίο διερωτάται ως προς τις συνέπειες ενδεχόμενου ασυμβιβάστου προς το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, ερμηνευομένου σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, εθνικής διατάξεως η οποία ακυρώθηκε μεν από το Συνταγματικό Δικαστήριο του οικείου κράτους μέλους λόγω παράβασης υπέρτερων κανόνων του εθνικού δικαίου, της οποίας όμως τα αποτελέσματα διατηρήθηκαν σε ισχύ από το τελευταίο αυτό δικαστήριο.

49 Σε αυτό το πλαίσιο, προκύπτει, επομένως, ότι το αιτούν δικαστήριο δεν καλείται, στην υπόθεση της κύριας δίκης, να αποφανθεί ευθέως ως προς τη στάση του Συνταγματικού Δικαστηρίου του κράτους μέλους, αλλά, ενδεχομένως, να συναγάγει τις συνέπειες του μη συμβατού της ως άνω εθνικής διατάξεως προς το δίκαιο της Ένωσης σε ένδικη διαφορά μεταξύ υποκειμένου στον φόρο και της φορολογικής αρχής σχετικά με το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.

50 Υπό τις συνθήκες αυτές, το τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να αναδιατυπωθεί υπό την έννοια ότι, με αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης υποχρεώνουν τον εθνικό δικαστή να αφήσει ανεφάρμοστες εθνικές διατάξεις που κρίθηκαν μη συνάδουσες προς το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας

2006/112, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή η ύπαρξη αποφάσεως του εθνικού συνταγματικού δικαστηρίου δυνάμει της οποίας διατηρούνται σε ισχύ τα αποτελέσματα των εν λόγω εθνικών διατάξεων.

51 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, δυνάμει της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας την οποία προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εξαλείφουν τις παράνομες συνέπειες των παραβάσεων του δικαίου της Ένωσης και ότι την υποχρέωση αυτή υπέχει, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του, κάθε όργανο του οικείου κράτους μέλους (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

52 Ως εκ τούτου, όταν διαπιστώνουν ότι οι εθνικοί κανόνες δεν συνάδουν προς το δίκαιο της Ένωσης, οι αρχές του οικείου κράτους μέλους διατηρούν μεν την ευχέρεια επιλογής των ληπτέων μέτρων, αλλά οφείλουν να μεριμνούν ώστε το εθνικό δίκαιο να εναρμονισθεί προς το δίκαιο της Ένωσης το συντομότερο δυνατόν και να διασφαλισθεί η πλήρης αποτελεσματικότητα των δικαιωμάτων που αντλούν οι ιδιώτες από το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

53 Υπενθυμίζεται επίσης ότι η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης επιβάλλει στον εθνικό δικαστή, στον οποίο έχει ανατεθεί να εφαρμόζει, στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς του, τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης, την υποχρέωση, σε περίπτωση που είναι αδύνατη η σύμφωνη προς τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας, να διασφαλίζει την πλήρη αποτελεσματικότητα των απαιτήσεων του εν λόγω δικαίου στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί, αποφασίζοντας αυτεπαγγέλτως να αφήσει εν ανάγκη ανεφάρμοστη κάθε εθνική ρύθμιση ή πρακτική, έστω και μεταγενέστερη, η οποία αντιβαίνει σε διάταξη του δικαίου της Ένωσης που έχει άμεσο αποτέλεσμα, χωρίς να οφείλει να ζητήσει ή να αναμείνει την προηγούμενη εξαφάνιση της εθνικής ρύθμισης ή πρακτικής είτε διά της νομοθετικής οδού είτε μέσω οποιασδήποτε άλλης συνταγματικής διαδικασίας [απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2022, RS (Αποτέλεσμα των αποφάσεων συνταγματικού δικαστηρίου), C-430/21, EU:C:2022:99, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

54 Πάντως, το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 έχει άμεσο αποτέλεσμα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

55 Ασφαλώς, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως, η ως άνω διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως όταν θεσπίζουν ρύθμιση με την οποία ορίζονται οι προϋποθέσεις και τα όρια της προβλεπόμενης από την εν λόγω διάταξη απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

56 Ωστόσο, το γεγονός ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν, δυνάμει διατάξεως οδηγίας, περιθώριο εκτιμήσεως δεν αποκλείει τον δικαστικό έλεγχο προκειμένου να εξακριβωθεί αν οι εθνικές αρχές υπερέβησαν αυτό το περιθώριο εκτιμήσεως [πρβλ. αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 47, της 8ης Μαρτίου 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Άμεσο αποτέλεσμα), C-205/20, EU:C:2022:168, σκέψη 30, και της 27ης Απριλίου 2023, M.D. (Απαγόρευση εισόδου στην Ουγγαρία), C-528/21, EU:C:2023:341, σκέψη 98].

57 Πάντως, τα όρια του εν λόγω περιθωρίου εκτιμήσεως προκύπτουν, μεταξύ άλλων, από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Συνακόλουθα, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν οι προϋποθέσεις ή τα όρια από τα οποία κράτος μέλος εξαρτά το ευεργέτημα της απαλλαγής των τυχερών παιγνίων από τον ΦΠΑ αντίκεινται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, το εν λόγω κράτος μέλος δεν μπορεί να στηρίξει στις προϋποθέσεις αυτές ή στα όρια αυτά την άρνηση να χορηγήσει σε αυτόν που εκμεταλλεύεται τέτοια παίγνια την απαλλαγή που αυτός νομίμως δύναται να αξιώσει βάσει της οδηγίας 2006/112 (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 68).

58 Υπενθυμίζεται περαιτέρω ότι μόνον το Δικαστήριο μπορεί, κατ' εξαίρεση και για επιτακτικούς λόγους ασφάλειας δικαίου, να αποφασίσει ότι διάταξη του εθνικού δικαίου που έχει κριθεί αντίθετη προς κανόνα του δικαίου της Ένωσης είναι δυνατό να εξακολουθήσει προσωρινά να εφαρμόζεται. Ένας τέτοιος περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων τής εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης μπορεί να γίνει μόνον με την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφαίνεται επί της αιτηθείσας ερμηνείας (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

59 Η υπεροχή και η ομοιόμορφη εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης θα διακυβεύονταν, αν τα εθνικά δικαστήρια είχαν την εξουσία να κρίνουν ότι οι εθνικές διατάξεις υπερισχύουν, έστω και προσωρινώς, των αντίθετων προς αυτές διατάξεων του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

60 Επομένως, η αρχή της υπεροχής επιβάλλει στον εθνικό δικαστή να αφήσει ανεφάρμοστες τις εθνικές διατάξεις τις οποίες έκρινε αντίθετες προς νομοθεσία της Ένωσης που παράγει άμεσο αποτέλεσμα, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία έχει προηγηθεί απόφαση του εθνικού συνταγματικού δικαστηρίου, δυνάμει της οποίας η απώλεια της δεσμευτικής ισχύος των εν λόγω διατάξεων, τις οποίες αυτό έκρινε αντισυνταγματικές, μετατέθηκε σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο (πρβλ. απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, σκέψη 85).

61 Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι το εθνικό δικαστήριο που έχει ασκήσει την ευχέρεια που του παρέχει το άρθρο 267, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ δεσμεύεται, όσον αφορά την επίλυση της διαφοράς στην κύρια δίκη, από την ερμηνεία των επίμαχων διατάξεων που έχει δώσει το Δικαστήριο και είναι υποχρεωμένο να μην εφαρμόζει τις εκτιμήσεις των ανώτερων δικαστηρίων, εφόσον κρίνει, λαμβάνοντας υπόψη την ερμηνεία αυτή, ότι οι εκτιμήσεις αυτές δεν είναι σύμφωνες με το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, σκέψη 30).

62 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης υποχρεώνουν τον εθνικό δικαστή να αφήσει ανεφάρμοστες εθνικές διατάξεις που κρίθηκαν μη συνάδουσες προς το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή η ύπαρξη αποφάσεως του εθνικού συνταγματικού δικαστηρίου δυνάμει της οποίας διατηρούνται σε ισχύ τα αποτελέσματα των εν λόγω εθνικών διατάξεων.

Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

63 Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, την οδηγία 2006/112, την αρχή της αποτελεσματικότητας και τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχουν την έννοια ότι παρέχουν στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα επιστροφής του ποσού του ΦΠΑ που εισπράχθηκε σε κράτος μέλος κατά παράβαση του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας αυτής.

64 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστώσει ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, αντιτίθεται στην επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης θα έχουν δικαίωμα επιστροφής του ποσού του ΦΠΑ που καταβλήθηκε βάσει της ρύθμισης αυτής.

65 Επομένως, το ως άνω προδικαστικό ερώτημα πρέπει να γίνει δεκτό ότι αφορά την ερμηνεία των κανόνων του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid κ.λπ., C-398/09, EU:C:2011:540).

66 Υπό τις συνθήκες αυτές, και λαμβανομένης υπόψη της υπομνησθείσας στις σκέψεις 46 και 47 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας, το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να αναδιατυπωθεί υπό την έννοια ότι, με αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων έχουν την έννοια ότι παρέχουν στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα επιστροφής του ποσού του ΦΠΑ ο οποίος εισπράχθηκε σε κράτος μέλος κατά παράβαση του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112.

67 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα επιστροφής φόρων τους οποίους έχει εισπράξει κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που παρέχονται στους διοικουμένους από τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που απαγορεύουν τέτοιους φόρους, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Επομένως, τα κράτη μέλη υποχρεούνται, κατ' αρχήν, να επιστρέφουν τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης [απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2023, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (Μεταβίβαση του δικαιώματος επιστροφής), C-508/22, EU:C:2023:715, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

68 Επομένως, σκοπός του δικαιώματος επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι να θεραπευθούν οι συνέπειες του ασυμβιβάστου του φόρου προς το δίκαιο της Ένωσης, με την εξουδετέρωση της οικονομικής επιβάρυνσης που αδικαιολογήτως έπληξε τον επιχειρηματία ο οποίος, τελικώς, επωμίστηκε τον φόρο στην πράξη (απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

69 Εντούτοις, κατ' εξαίρεση, χωρεί άρνηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, εφόσον συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό των προσώπων που τη δικαιούνται. Επομένως, η προστασία των δικαιωμάτων τα οποία κατοχυρώνει επί του θέματος η έννομη τάξη της Ένωσης δεν επιτάσσει την επιστροφή των φόρων, τελών και φορολογικών επιβαρύνσεων που έχουν

εισπραχθεί κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο υπόχρεος έχει εν τοις πράγμασι μετακυλίσει τις εν λόγω επιβαρύνσεις σε άλλα υποκείμενα στον φόρο [πρβλ. αποφάσεις της 16ης Μαΐου 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 25, και της 21ης Μαρτίου 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή), C-606/22, EU:C:2024:255, σκέψεις 34 και 35].

70 Η εξαίρεση αυτή πρέπει, πάντως, να ερμηνεύεται συσταλτικώς, λαμβανομένου υπόψη ιδίως του γεγονότος ότι η μετακύλιση φόρου στον καταναλωτή δεν εξουδετερώνει απαραιτήτως τα οικονομικά αποτελέσματα της επιβολής φόρου στον υποκείμενο σε αυτόν (πρβλ. απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, Weber's Wine World κ.λπ., C-147/01, EU:C:2003:533, σκέψη 95).

71 Επομένως, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί σε τρίτους, η επιστροφή της στον επιχειρηματία δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του, δεδομένου ότι η ενσωμάτωση του φόρου στις ισχύουσες τιμές ενδέχεται να του προκαλέσει ζημία συνδεόμενη με τη μείωση του όγκου των πωλήσεών του [πρβλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid κ.λπ., C-398/09, EU:C:2011:540, σκέψη 21, και της 21ης Μαρτίου 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή), C-606/22, EU:C:2024:255, σκέψη 28].

72 Υπενθυμίζεται επίσης ότι η ύπαρξη και η έκταση του αδικαιολόγητου πλουτισμού που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο η επιστροφή φόρου αχρεωστήτως εισπραχθέντος υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης μπορούν να αποδειχθούν μόνον κατόπιν οικονομικής ανάλυσης που λαμβάνει υπόψη όλες τις συναφείς περιστάσεις [πρβλ. αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 43, και της 21ης Μαρτίου 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή), C-606/22, EU:C:2024:255, σκέψη 38].

73 Επομένως, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων έχουν την έννοια ότι παρέχουν στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα επιστροφής του ποσού του ΦΠΑ ο οποίος εισπράχθηκε σε κράτος μέλος κατά παράβαση του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, υπό την προϋπόθεση ότι η επιστροφή αυτή δεν συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο.

Επί του έκτου προδικαστικού ερωτήματος

74 Με το έκτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο πρέπει να εξεταστεί πριν από το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η υποχρέωση των κρατών μελών να μεριμνούν για την προστασία των δικαιωμάτων των ιδιωτών που θίγονται από την παράνομη εφαρμογή κρατικής ενίσχυσης, η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας και οι γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχουν την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να λάβει υπό τη μορφή αποζημιώσεως ποσό ίσο προς τον καταβληθέντα ΦΠΑ, όταν η απαλλαγή από τον φόρο αυτόν της οποίας έτυχαν άλλες επιχειρήσεις συνιστά παράνομη κρατική ενίσχυση.

75 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το έκτο προδικαστικό ερώτημα αφορά το καθεστώς των κρατικών ενισχύσεων και, πιο συγκεκριμένα, τις υποχρεώσεις που υπέχουν τα εθνικά δικαστήρια όταν διαπιστώνουν ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας έτυχαν ορισμένες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση χορηγηθείσα χωρίς την απαιτούμενη από το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ προηγούμενη κοινοποίηση.

76 Υπό τις συνθήκες αυτές, και λαμβανομένης υπόψη της υπομνησθείσας στις σκέψεις 46 και 47 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας, το έκτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να αναδιατυπωθεί υπό την έννοια ότι, με αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι, όταν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας έτυχαν ορισμένες επιχειρήσεις συνιστά παράνομη κρατική ενίσχυση, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν έτυχε τέτοιας απαλλαγής μπορεί να λάβει, υπό τη μορφή αποζημιώσεως, ποσό ίσο προς τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε.

77 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, βεβαίως, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να εγγυώνται ότι θα συναχθούν, κατά το εθνικό τους δίκαιο, όλες οι συνέπειες παράβασης του άρθρου 108, παράγραφος 3, τελευταία περίοδος, ΣΛΕΕ, όσον αφορά τόσο το κύρος των πράξεων εκτελέσεως όσο και την ανάκτηση της χρηματικής στήριξης που χορηγήθηκε κατά παράβαση της διατάξεως αυτής, το δε αντικείμενο της αποστολής των εθνικών δικαστηρίων είναι, κατά συνέπεια, να διατάσσουν τα κατάλληλα μέτρα για τη θεραπεία της έλλειψης νομιμότητας της εκτελέσεως των μέτρων ενίσχυσης, προκειμένου κατά το χρονικό διάστημα που απομένει μέχρι την απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ο αποδέκτης της ενίσχυσης να μην εξακολουθήσει να έχει τη δυνατότητα διάθεσης της ενίσχυσης αυτής (απόφαση της 5ης Μαρτίου 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 89 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

78 Είναι δυνατό, άλλωστε, ένα εθνικό δικαστήριο να πρέπει να αποφανθεί επί αιτήματος αποκατάστασης ζημίας προκληθείσας λόγω του παράνομου χαρακτήρα του μέτρου ενίσχυσης (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, σκέψη 56).

79 Επομένως, στο πλαίσιο της αποστολής τους, τα εθνικά δικαστήρια ενδέχεται να κάνουν δεκτές αγωγές αποζημιώσεως για ζημίες που υπέστησαν ανταγωνιστές του δικαιούχου λόγω της παράνομης κρατικής ενίσχυσης (απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2019, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, EU:C:2019:51, σκέψη 56).

80 Παρά ταύτα, ο ενδεχόμενος παράνομος χαρακτήρας, υπό το πρίσμα των κανόνων του δικαίου της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων, της απαλλαγής από τον φόρο δεν θίγει τη νομιμότητα της φορολογικής επιβάρυνσης αυτής καθεαυτήν, με αποτέλεσμα οι υπόχρεοι στον φόρο αυτόν να μην δύνανται να προβάλουν ότι η απαλλαγή της οποίας απολαύουν άλλα πρόσωπα συνιστά κρατική ενίσχυση, προκειμένου οι ίδιοι να απαλλαγούν από την καταβολή του φόρου αυτού (πρβλ. αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, σκέψη 51, και της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 24).

81 Αν, όμως, το εθνικό δικαστήριο κρίνει ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας έτυχαν ορισμένες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση, η χορήγηση, υπό τη μορφή αποζημιώσεως, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος κατέβαλε τον φόρο αυτόν ποσού ίσου προς τον καταβληθέντα ΦΠΑ θα είχε ακριβώς ως αποτέλεσμα να παράσχει στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να μην καταβάλει τον εν λόγω φόρο.

82 Κατά συνέπεια, στο έκτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι, όταν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας έτυχαν ορισμένες επιχειρήσεις συνιστά παράνομη κρατική ενίσχυση, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν έτυχε τέτοιας απαλλαγής δεν μπορεί να λάβει, υπό τη μορφή αποζημιώσεως, ποσό ίσο προς τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

83 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 107 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι η απαλλαγή της αγοράς λαχνών από τον ΦΠΑ και η εξαίρεση από την απαλλαγή αυτή των λοιπών τυχερών παιγνίων που παρέχονται μέσω διαδικτύου συνιστούν κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.

84 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το προδικαστικό αυτό ερώτημα υποβάλλεται στο πλαίσιο προσφυγής υποκειμένου στον φόρο με αίτημα την ανάκτηση, υπό μορφή αποζημιώσεως, του ισόποσου του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε. Επιπλέον, από την απόφαση αυτή δεν προκύπτει ότι το εν λόγω προδικαστικό ερώτημα έχει διαφορετικό αντικείμενο.

85 Πλην όμως, από την απάντηση που δόθηκε στο έκτο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει ότι, όταν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας έτυχαν ορισμένες επιχειρήσεις συνιστά κρατική ενίσχυση, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν έτυχε τέτοιας απαλλαγής δεν μπορεί να λάβει, υπό τη μορφή αποζημιώσεως, ποσό ίσο προς τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε.

86 Ως εκ τούτου, λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο έκτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) 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, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας,

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, της αγοράς λαχνών μέσω διαδικτύου και, αφετέρου, της συμμετοχής στα λοιπά τυχερά παίγνια που παρέχονται μέσω διαδικτύου, εξαιρώντας τη δεύτερη από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται επί της πρώτης, εφόσον οι αντικειμενικές διαφορές μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών τυχερών παιγνίων είναι ικανές να επηρεάσουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να αναζητήσει τη μία ή την άλλη κατηγορία παιγνίων.

2) Η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης υποχρεώνουν τον εθνικό δικαστή να αφήσει ανεφάρμοστες εθνικές διατάξεις που κρίθηκαν μη συνάδουσες προς το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή η ύπαρξη αποφάσεως του εθνικού συνταγματικού δικαστηρίου δυνάμει της οποίας διατηρούνται σε ισχύ τα αποτελέσματα των εν λόγω εθνικών διατάξεων.

3) Οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων έχουν την έννοια ότι παρέχουν στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα επιστροφής του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος εισπράχθηκε σε κράτος μέλος κατά παράβαση του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112, υπό την προϋπόθεση ότι η επιστροφή αυτή δεν συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο.

4) Το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι, όταν η απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της οποίας έτυχαν ορισμένες επιχειρήσεις συνιστά παράνομη κρατική ενίσχυση, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν έτυχε τέτοιας απαλλαγής δεν μπορεί να λάβει, υπό τη μορφή αποζημιώσεως, ποσό ίσο προς τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε.

(υπογραφές)